„Die Haftung dritter Personen (Garantenhaftung) im Reichssteuerrecht".

Inaugural-Dissertation

zur

Erlangung der Juristischen Doktorwürde
der juristischen Fakultät
der
Ludwig Maximilians-Universität München

vorgelegt von

Paul Seiler,
Rechtsanwalt in München.

Buchdruckerei Josef Fürst, Murnau Obby.
1927

„Die Haftung dritter Personen (Garantenhaftung) im Reichssteuerrecht".

Inaugural-Dissertation

zur

Erlangung der Juristischen Doktorwürde
der juristischen Fakultät
der
Ludwig Maximilians-Universität München

vorgelegt von

Paul Seiler,
Rechtsanwalt in München.

Buchdruckerei Josef Fürst, Murnau Obby.
1927

Genehmigt
von der juristischen Fakultät der Ludwig-Maximilians-universität zu München am 22. Juli 1927.

Referenten:
Universitätsprofessor Dr. Nawiasky, Referent
Universitätsprofessor Dr. Rothenbücher, Korreferent.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Meiner Mutter gewidmet.

Inhaltsübersicht.

Seite

§ 1. Begriff der Garantenhaftung.
I. Unabhängigkeit vom Haftungsbegriff der Germanisten. 1
II. Gewaltverhältnis oder Schuldverhältnis? 3
III. Steuerrecht und Privatrecht. 4
IV. Elemente des Haftungsschuldverhältnisses. 6

§ 2. Der Haftungstatbestand im engeren Sinn.
I. Allgemeines. 12
II. Causalhaftung. 13
III. Culpahaftung. 24
IV. Steuerrecht und Privatrecht. 43

§ 3. Die Pflichten des Garanten.
I. Die Einstehenspflicht. 46
II. Finanzpflichten (Garantenpflichten). 55
Sonstige Pflichten des Haftenden.

§ 4. Materieller Rechtsschutz des Haftenden.
I. Gesamtschuldverhältnis. 58
II. Haftung des Steuerschuldners. 59
III. Erstattungsanspruch. 60

§ 5. Zeitliche Entstehung und Beendigung der Haftung.
I. Entstehung. 61
II. Erlöschen. 65

§ 6. Wandlungen der Haftung. 69

Literaturverzeichnis:

a. Bücher und Sammlungen.

Ball, Einführung in das Steuerrecht (3. Aufl. 1925).

Ball, Steuerrecht und Privatrecht. Theorie des selbständigen Steuerrechtssystems (1924).

Becher Karl, Reichsabgabenordnung (1. Aufl. 1924).

Becker, Kommentar zur Reichsabgabenordnung (4. Aufl. 1925).

Beling, Grundzüge des Strafrechts (1920).

Boetke-Bergschmidt, Grunderwerbssteuergesetz (2. Aufl. 1920).

Ebermayer, Reichsstrafgesetzbuch (2. Aufl.).

Enneccerus, Lehrbuch des bürgerlichen Rechts (9.—14. Aufl.).

Finger, Erbschaftssteuergesetz (1925).

Fleiner, Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts (6. und 7. Aufl.).

Frank, Strafgesetzbuch (5./7. Aufl.).

Friedrichs, die Haftung der Ehegatten für öffentliche Abgaben (1922).

Gierke Otto, Schuld und Haftung im älteren Recht (Breslau 1910).

Hensel, Steuerrecht (1924).

Hirschwald, Beginn und Ende der Steuerpflicht nach dem Reichseinkommensteuergesetz (1922).

Jäger, Kommentar zur Konkursordnung.

Kessler, Kapitalverkehrssteuergesetz (1923/25).

Kleinwächter, Lehrbuch der Finanzwissenschaft (1922).

Kloss, Reichsabgabenordnung (6. Aufl. 1923).

Kloss, die Rechtssprechung und das Schrifttum in Reichssteuersachen (Bd. I mit VI).

Kloss, Umsatzsteuergesetz (1922).

Kofes, Vereinszollgesetz (1925).

Koppe-Pissel, das Eink.-Steuer-Ges. 1925 (Berlin 1925).

Mayer Otto, deutsches Verwaltungsrecht (3. Aufl. 1924).
Merk, Steuerschuldrecht (Tübingen 1926.).
Marcuse, das neue Steuerrecht (4. Aufl. 1925).
Mrozek, Reichsabgabenordnung (1. Aufl.).
Myrbach-Rheinfeld, Grundriss des Finanzrechtes (1916).
Nawiasky, steuerrechtliche Grundfragen (1926).
Popitz, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz (1921).
Rosendorf, Körperschaftssteuergesetz (1925).
Rüde-Mühe-Hauser, Reichstagsabgabenordn. (1922).
Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs (Bd. 1 mit 16).
Schachian, Erbschaftssteuergesetz (3. Aufl. 1925).
Schneider, das Abgabengewaltverhältnis (1918).
Schreiber Otto, Schuld und Haftung als Begriffe der privatrechtlichen Dogmatik (1914).
Schwerin von, Schuld und Haftung im geltenden Recht (1911).
Staub, Kommentar zum H. G. B. (12. Aufl.)
Staudinger, Kommentar zum bürgerlichen Gesetzbuch. (7. Aufl.).
Stein-Jonas, Kommentar z. Z. P. O. (11. Aufl.).
Stenglein, Kommentar z. den strafrechtlichen Nebengesetzen des Deutschen Reiches, Bd. II.
Strutz, Handausgabe der Vermögenssteuerges. (1922).
Strutz, Handausgabe des Einkommensteuerges. (1920 3. Aufl.)
Strutz, Grundlehren des Steuerrechts (1922).
Strutz, Handbuch des Reichssteuerrechts (1924).
Verhandlungen der Verfassunggebenden Deutsch. Nationalversammlung: (Bd. 338, Bd. 339).

b. Einzelne Abhandlungen aus Zeitschriften und Jahrbüchern.

Ball, „Einige Grundlehren des materiellen Steuerrechts" (Allg. Steuer-Rundschau 1923, 457).
Ball, „Steuerrecht und Privatrecht" (in „Steuer und Wirtschaft" IV. Jahrgang S. 79).
Bank, „zur Verselbständigung der Steuerrechtsbegriffe" (Steuer und Wirtschaft IV., 1023).
Fischer, „die Haftung der Ehefrau als Gesamtschuldnerin mit ihrem Manne" (Allg. Steuer-Rundschau 1924, 153).

Hartung, „Zur Stellung der Ehefrau im Steuerverfahren" (Deutsche Steuer-Zeitung 1923, 152.).

Hensel, „Curt Ball's Steuerrecht und Privatrecht" (Steuer und Wirtschaft IV., 1963).

Kloss, „Rechtskraft in Steuersachen" (St. und W. 1925, S. 14, 218 ff.)

Lion, „Die Abschlusszahlungen vor dem Forum der Rechtswissenschaft" (Steuer und Wirtschaft 1925 S. 1183 ff., 1535 ff.).

Lion, „Steuerhinterziehung durch Stillschweigen" (Deutsche Steuer-Zeitung 14. Jahrg. S. 622).

Nawiasky, „Beiträge zur Theorie des Steuerrechts" Deutsches St. Bl. 1925, S. 252, 356).

Nawiasky, „Forderungs- und Gewaltverhältnis" (in der Festgabe für Zitelmann München-Leipzig 1913).

Salomon, „Wie sind Eheleute bei der Industriebelastung zu behandeln?" (Deutsche St. Ztg. 13. Jahrg. S. 706).

Schmauser, „Entstehung der Erbschaftssteuerschuld nach der Rechtssprechung des R.F.H. (Deutsche Steuer-Zeitung 14. Jahrg. S. 163 ff.).

Vogel, „Die rechtliche Natur der Finanzobligation i. österreich. Abg. Recht (Finanzarchiv 29. Jahrg. Bd. II S. 1 ff.).

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41548312_0063

§ 1.
Begriff der Garantenhaftung.

I.
Unabhängigkeit vom Haftungsbegriff der Germanisten.

Der Steuerschuldner (§ 79 I R. A. O.) hat nach Reichssteuerrecht für die Erfüllung der ihm durch die Steuergesetze auferlegten Pflichten, insbesondere der Pflicht eine Geldleistung zu erbringen, regelmässig persönlich einzustehen. Diese persönliche Haftung ist aber, um die Erfüllung der Ansprüche des Reichs als Gläubiger noch mehr zu sichern, vielfach durch andere Hilfsmittel ergänzt. So haften z. B. nach § 101 R. A. O. steuerpflichtige Erzeugnisse und zollpflichtige Waren für den Betrag der an diese Steuerobjekte geknüpften Steuern. Diese Sachhaftung war bereits in den vor Inkrafttreten der R. A. O. geltenden Steuergesetzen in weitem Umfang ausgebaut z. B. : V. Z. G. § 14, Spielkartensteuerges. 1919 § 2 Abs. III., Zündwarensteuergesetz 1919 § 6, Tabaksteuergesetz 1919 § 19. Dagegen hat die Haftung dritter Personen für fremde Steuerschulden erst in der R. A. O. v. 13. 12. 1919 R. G. Bl. 1919 ausgedehnte Anwendung gefunden, wenn sich auch schon in früheren Gesetzen vereinzelte Fälle einer Haftung mehrerer Personen für die gleiche Schuld fanden. (Vergl. Fleiner S. 404).

Das Motiv, welches den Gesetzgeber bei dieser Ausdehnung der Personenhaftung leitete, ist wohl darin zu ersehen, dass die Finanznot des Reiches eine erhöhte Sicherung der staatlichen Einkünfte erforderte.

Aufgabe der vorliegenden Arbeit soll sein das Wesen dieser Fremdhaftung, Garantenhaftung, näher zu erläutern.

Myrbach S. 93 behauptet, eine befriedigende Erklärung des Begriffes der Haftung auf dem Gebiete des Finanzrechts erhalte man nur, wenn man auf die Einrichtungen des alten deutschen Rechts zurückgreife, wo zwischen Privatrecht und öffentlichem Recht noch nicht unterschieden wurde und die betrachtet wurden wie jene des Privatverkehrs. Es verstehen die Deutschrechtler unter Haftung im öffentlichen wie im bürgerlichen Recht die rechtliche Verpflichtung des „Einstehens für eine Schuld" im Gegensatz zur Schuld selbst, die ein blosses rechtliches Sollen sei, ein Bekommensollen auf

Seite des Gläubigers, ein Leistensollen auf Seite des Schuldners; eine Macht die Leistung zu erzwingen gewähre aber dieses Schuldverhältnis als solches nicht (Gierke, Schuld und Haftung S. 9), da es keine Herrschaft über die Person oder ihr Vermögen begründe. Nach deutschrechtlicher Auffassung muss daher ein Rechtsverhältnis anderer Art, das Machtinhalt hat, hinzutreten um dem Schuldrecht volle Wirksamkeit, die Möglichkeit der Realisierung zu verschaffen. Dieses sei dann Funktion des Haftungsverhältnisses. Vergl. Staudinger 7./8. Aufl. Bd. II 1. T. S. 3 ff.

Es muss jedoch festgestellt werden, dass für den Bereich des Reichssteuerrechts sich der Begriff der Haftung unabhängig von jenem deutschrechtlichen Begriff konstruieren lässt, dessen Anwendung auch auf dem Gebiete des modernen bürgerlichen Rechts übrigens sehr bestritten ist. Der Gedanke der Trennung von Schuld und Haftung als zweier verschiedener Rechtsverhältnisse ist in der R. A. O. grundsätzlich nicht durchgeführt. Die Einstandspflicht des Schuldners steuerlicher Geldschulden ist vielmehr von vornherein ein wesentlicher Bestandteil seiner Verpflichtung; der Endzweck des steuerlichen Rechtsverhältnisses ist die Befriedigung des Steuergläubigers, die aber nur gewährleistet wird, wenn dem steuerlichen Schuldverhältnis gleichzeitig die Verpflichtung des Schuldners innewohnt für die von ihm geforderte Leistung einstehen zu müssen.

Die steuerrechtliche Fremdhaftung tritt nicht in einen begrifflichen Gegensatz zur eigentlichen Schuld, sondern ist vielmehr nur eine besondere Art dieser Schuld, die sich dadurch charakterisiert, dass die Verpflichtung zur Erbringung der Leistung zunächst nicht auf Grund eines in der Person des Haftenden vorliegenden Tatbestandes eingetreten ist, sondern in der Person eines Andern. Das Haftungsverhältnis ist demnach ein Rechtsverhältnis zwischen dem Reich und einem steuerrechtlichen Rechtssubjekt, kraft dessen dieses Rechtssubjekt an Stelle eines Andern oder neben einem Andern, den das Gesetz als Steuerschuldner feststellt, auf Grund eines besonderen vom Steuerschuldtatbestand unabhängigen Tatbestandes eine steuerliche Geldschuld leisten muss. Keine Garantenhaftung, sondern vielmehr eine Mehrheit von eigentlichen Steuerschuldnern ist demnach gegeben, wenn die den sachlichen Tatbestand bildenden tatsächlichen Umstände von vornherein ein Zusammenwirken mehrerer Personen erfordern und das Gesetz auch diesen sachlichen Tatbestand diesen mehreren Personen unmittelbar zurechnet, z. B. wenn bei Eigentumsübertragung eines Grundstückes (§ 20 G. E. St. G.) Veräusse-

rer und Erwerber, bei Vorliegen des Tatbestandes der Schenkung (§ 15 I Erbsch. St. G.) Schenker und Beschenkter gesamtschuldnerisch haften. Die Ausdrucksweise der Reichsabgabenordnung lässt häufig nicht klar erkennen ob Eigenhaftung oder Fremdhaftung damit gemeint ist. Klar ist die Ausdrucksweise in § 34 K. V. St. G., der die notwendig am Steuertatbestand (Vornahme eines Rechtsgeschäfts über ein Wertpapier im Sinn der §§ 25, 27 K. V. St. G.) beteiligten Personen als Steuerschuldner, alle anderen Personen aber, die beim Steuertatbestand nicht unmittelbar mitwirken, als Haftende bezeichnet. Mit Recht spricht auch § 23 Ziff. 3 Ums. St. G. von einer „Haftung" des Abnehmers; denn der Steuerschuldtatbestand der Lieferung erfordert zu seinem Zustandekommen, wohl eine Tätigkeit des Lieferers, nicht aber des Abnehmers.

Die Unterscheidung von Steuerschuld und Garantenhaftung ist nicht nur von theoretischer, sondern auch praktischer Bedeutung. Die wichtigsten Unterscheidungsfälle sind:

a) Für Schuld und Haftung gelten verschiedene Vorschriften hinsichtlich der Verjährung (vgl. § 126 RAO. und § 5 unten),

b) die einzelnen Steuergesetze enthalten häufig Bestimmungen, wonach bei Feststellung des als Bemessungsgrundlage dienenden Einkommens oder Vermögens gewisse „Steuern" abgezogen werden dürfen (vgl. z. B. Eink. St. Ges. § 16 Abs. V Ziff. 1, § 13 Körp. St. G.). Diese Vergünstigung gilt nicht bezüglich der Haftungsschulden.

c) Der Beginn der Frist zur Einlegung von Rechtsmitteln durch den Garanten fällt nicht zusammen mit dem Beginn der Rechtsmittelfrist für den Hauptschuldner (§ 99 I RAO.).

II.

Gewaltverhältnis oder Schuldverhältnis?

Stellt nun dieses Haftungsverhältnis ein Gewaltverhältnis oder ein gewöhnliches Schuldverhältnis, ein Forderungsverhältnis dar? Geht man davon aus, dass das Essentiale des Zwangsgewaltverhältnisses im Gegensatz zum Forderungsverhältnis darin besteht, dass bei jenem die Rechtsordnung einen gewissen Rahmen freigelassen hat, dessen Erfüllung dem Berechtigten überantwortet ist (Nawiasky, Forderungs- od. Gewaltverhältnis S. 34), so kommt man zu dem Ergebnis, dass es sich hier nur um ein Forderungsverhältnis, bei dem die Pflichtenverteilung allerdings sehr ungleich ist, handeln kann; denn die Rechte des Haftungsgläubigers sind ebenso wie anderseits die Rechte und Pflichten des Schuld-

ners im Gesetz genau festgelegt. Dem Staate steht in seiner Eigenschaft als Haftungsgläubiger keinerlei Recht zu, den Kreis seiner Befugnisse nach eigenem Willen zu erweitern, wenn es ihm auch wie dem Gläubiger im privatrechtlichen Schuldverhältnis freigestellt ist, ob er von den einzelnen genau statuierten Rechten Gebrauch machen will.

Wenn Schneider das Abgabenhaftungsverhältnis als Wirkung eines allgemeinen Abgabengewaltverhältnisses darstellt (S. 8), so steht dies obiger Annahme nicht entgegen; denn er behauptet damit noch nichts über die rechtliche Natur des Haftungsverhältnisses selbst, man kann bestens annehmen, dass er es wie das eigentliche Abgabenschuldverhältnis als Forderungsverhältnis betrachten will.

Andererseits ist freilich die Hypothese eines allgemeinen Abgabengewaltverhältnisses nicht haltbar. Dieses ist vielmehr das allgemeine staatliche Gewaltverhältnis, das Untertanenverhältnis, auf Grund dessen der Staat den Einzelnen verpflichtet, in seiner Wirkung auf dem Gebiete des Steuerwesens. Kraft dieses allgemeinen Herrschaftsverhältnisses schafft der Staat einseitig die einzelnen Rechtsverhältnisse des Steuerrechts, die sich entweder wie beim Steuerschuldverhältnis und Haftungsverhältnis als Forderungsverhältnisse oder wie bei der Steueraufsicht als Zwangsverhältnis darstellen. (Vergl. Fleiner S. 155).

III.

Steuerrecht und Privatrecht.

Wie jedes Rechtsverhältnis, so sind auch die die Steuerschuld und Haftung betreffenden Rechtsverhältnisse Inhalt einer Norm. Normen können vertragliches auf Grundlage staatlichen Gesetzes oder einseitig durch Gesetz unmittelbar auferlegtes Recht sein. Bei der Abgabenhaftung ist wie bei der eigentlichen Abgabenschuld das Gesetz alleiniger Verpflichtungsgrund. Es ist dies eben eine Aeusserung des allgemeinen staatlichen Gewaltverhältnisses, das beim Entstehen der abgabenrechtlichen Verpflichtung eine Willensbetätigung des Einzelnen grundsätzlich ausschliesst. Der Wille des Haftenden ist daher für die Entstehung der Haftungspflicht rechtlich belanglos. Wenn ein Tatbestand vorliegt, an den das Gesetz die Haftung knüpft, so tritt sie ipso iure ein. Freilich ist der Wille des Haftungsschuldners insofern tatsächlich für die Haftung von Bedeutung, als die Begründung des Tatestandes, an den das Gesetz die Haftung knüpft, in vielen Fällen von ihm abhängig ist. Im Belieben irgend eines Rechtssubjektes steht es z. B., ob es als steuerrechtlicher Bevollmächtigter eines Steuerschuldners auftreten will. Tritt es aber als Bevollmächtigter auf und ist

somit eine die Haftung begründender äusserer Tatbestand erfüllt, so richtet sich die fernere rechtliche Gestaltung einzig und allein nach den zwingenden Normen des Gesetzes (vergl. Schneider S. 23).

Das Gesetz, das die steuerrechtliche Haftungsverbindlichkeit auferlegt, ist immer eine Norm des Steuerrechts. Es schafft entweder die Haftung als selbständiges steuerrechtliches Institut oder überträgt Haftungsverpflichtungen, die unmittelbar auf nicht steuerrechtlichen insbesondere zivilrechtlichen Normen beruhen auch auf den Bereich steuerrechtlicher Verhältnisse, das Steuerrecht rezipiert also hier Rechtsverhältnisse fremder Rechtsgebiete. Diese letzteren nur mittelbar dem Steuerrecht angehörigen Haftungsverhältnisse werden allerdings nur in gewissen Beziehungen wie die eigentlichen Haftungsverhältnisse des Steuerrechts behandelt; grundsätzlich beurteilen sie sich in materieller wie in formeller Beziehung nach bürgerlichem Recht; es findet insbesondere auf die aus derartigen Rechtsgründen haftenden Personen der für die Stellung des Haftenden grundlegende § 79 Abs. II RAO. keine Anwendung.

Diese Fälle der „unechten steuerrechtlichen Haftung" haben für den Bereich des Steuerrechts ihre Rechtsgrundlage im § 100 RAO.. Abs. I dieses § verpflichtet denjenigen, der nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts kraft Gesetzes verpflichtet ist, die Verbindlichkeiten eines Andern zu erfüllen oder wegen solcher Verbindlichkeiten die Zwangsvollstreckung in das seiner Verwaltung unterliegende Vermögen zu dulden, auch für die Steuerschulden des Andern einzustehen; (Beispiele: §§ 419 BGB, 25 HGB). Abs. II legt diese Verpflichtung demjenigen auf, der sich durch privatrechtlichen Vertrag verpflichtet hat, die Steuerschuld eines anderen zu bezahlen. Die vertragliche Verpflichtung kann wiederum auf zweierlei Weise erfolgen:

a) durch Vereinbarung mit dem eigentlichen Steuerschuldner als Vertrag zu Gunsten eines Dritten (des Steuergläubigers);

b) durch unmittelbare Vereinbarung mit dem Steuergläubiger (insbesondere Steuerbürgschaft nach § 113 RAO, §§ 26 ff, Stundungsordnung).

Im Gegensatz zu dieser bürgerlich rechtlichen Haftung des § 100 beurteilt sich die „echte steuerrechtliche Haftung" ausschliesslich nach den Regeln der RAO. Dem steht nicht entgegen, dass insbesondere auf der Grundlage des § 4 RAO. einzelne Elemente des steuerrechtlichen Haftungsverhältnisses unter Umständen nach bürgerlichem Recht zu beurteilen sind (vergl. § 2 IV vorliegender Arbeit!).

IV.

Elemente des Haftungsschuldverhältnisses.

Das Haftungsverhältnis ist ein steuerrechtliches Forderungsverhältnis. Worin charakterisiert sich nun dieses Forderungsverhältnis, worin unterscheidet es sich insbesondere von dem eigentlichen Steuerschuldverhältnis? Der Unterschied bestimmt sich hauptsächlich dadurch, dass der eigentliche Steuerschuldner zur Leistung verpflichtet ist unmittelbar auf Grund eines Tatbestandes, der bei ihm selbst vorliegt, z. B. eines bestimmten Einkommens, Vermögens, eines Abschlusses von Rechtsgeschäften, und die Steuerpflicht unmittelbar in seiner Person entstehen lässt, während für die Haftungsschuld dagegen ein ausserhalb der Person des Haftungsschuldners vorliegender Tatbestand die Steuerschuld zunächst in der Person eines Anderen, des eigentlichen Steuergläubigers zur Entstehung bringt und erst zu diesem bei einer anderen Person liegenden Tatbestand noch ein zweiter Tatbestand, der eigentliche Haftungstatbestand, in der Person des Haftenden selbst hinzutritt, auf Grund dessen der Haftende dann verpflichtet ist, die von dem eigentlichen Schuldner geschuldete Leistung zu erbringen.

Die Haftungsschuld unterscheidet sich daher in erster Linie den zu ihrer Entstehung notwendigen Voraussetzungen nach von der Steuerschuld: Entsteht die Steuerschuld als eine selbständige Schuld, so wird die Haftungsschuld in Abhängigkeit von einer Fremdschuld begründet. Die Haftung ist aber weiter nicht nur hinsichtlich ihres Entstehungsgrundes, sondern auch hinsichtlich ihres Umfanges abhängig von der eigentlichen Steuerschuld. (Vergl. Hensel, der mit Rücksicht auf diese Wesensähnlichkeit die Haftungsschuld als mittelbare Steuerschuldnerschaft bezeichnet (S. 14) ; diese Bezeichnung ist juristisch richtig ; dennoch möchte ich sie ablehnen, da doch der Zweck der Haftungsschuld, die lediglich dazu dient die Erfüllung des staatlichen Steueranspruchs zu sichern, verschieden ist von demjenigen der Steuer, die unmittelbar der Einnahmeerzielung des Staates dient.) Aus dem Zweck des Instituts der steuerrechtlichen Haftung ergeben sich weitere finanzwirtschaftliche Unterschiede zwischen Steuerpflicht und Haftungspflicht. Erstere bestimmt sich hinsichtlich der Höhe der Steuerschuld dem finanzwirtschaftlichen Grundsatz der Gerechtigkeit entsprechend mehr oder minder nach der Leistungsfähigkeit des Schuldners. Die Haftungsschuld dagegen lässt die Leistungsfähigkeit des Haftenden vollkommen

ausser Acht, indem sie sich hinsichtlich ihrer Höhe immer nach der Schuld des Steuerschuldners bemisst.

Ist die Haftungsschuld hinsichtlich ihres Entstehens und Umfangs von der Steuerschuld abhängig, so bezieht sich diese Akzessorität nicht auch auf die Stellung persönlicher Steuerbefreiungsgründe (über deren Wesen vergl. Hensel S. 17). Denn die Wirkung der Befreiungsgründe ist als auf einer Ausnahmevorschrift beruhend eng auszulegen. Sie haben lediglich die Funktion, den Steueretatbestand näher zu umgrenzen, eine unmittelbare Wirkung auf den Haftungstatbestand kommt ihnen nicht zu. Beispiel: eine öffentliche Sparkasse, die auf Grund §, 9 Ziff. 4 Körp. St. G. v. 10. 8. 25 RG.Bl. S. 208, Verm. St. G. § 4 Ziff. 4 v. 10. 8. 25 für die betreffenden Steuern Steuerfreiheit geniesst, kann diese nicht auch geltend machen für Haftungsschulden, die infolge Ausübung einer Vertretung für andere Personen zur Sicherung der von letzteren geschuldeten Steuern entstehen.

Charakteristisch für die Haftung der RAO und des neuen Reichssteuerrechts überhaupt ist, dass sie sich nicht als eine subsidiäre Zahlungspflicht darstellt, der Anspruch des Gläubigers gegen den Haftenden also nicht erst geltend gemacht werden kann, wenn der Anspruch gegen den eigentlichen Steuerschuldner nicht befriedigt werden konnte, vielmehr stets, sobald die Haftung einmal entstanden ist, Steuerschuldner und Haftender nebeneinander als Gesamtschuldner in gleicher Weise haften, § 95, RAO. Abs. I. Wenn Myrbach (S. 93) die persönliche Haftung des Steuerrechts als subsidiäre Zahlungspflicht bezeichnet, so kann dies als juristische Definition auf das moderne deutsche Reichssteuerrecht nicht mehr Anwendung finden. Wohl aber kann man auch in der RAO aus einzelnen Bestimmungen, welche den Haftenden zu schützen suchen, eine auf möglichste Schonung des Haftenden gerichtete steuerpolitische Tendenz erblicken; diese hat aber keinen rechtswirksamen Ausdruck gefunden in einer materiellen Subsidiarität der Haftung, sondern lediglich die Möglichkeit der Geltendmachung der Haftung von erschwerenden prozessualen Voraussetzungen abhängig gemacht.

In den meisten Fällen der Haftung aber ist die Behörde weder prozessual noch materiell rechtlich gehindert, den Haftenden vor dem eigentlichen Steuerschuldner in Anspruch zu nehmen, wenn auch Billigkeitsgründe (vergl. § 4 RAO.) in der Regel für das umgekehrte Vorgehen sprechen werden. De lege ferenda sind hier mit Hensel rechtliche Einschränkungen zum Schutze des Steuerpflichtigen für geboten zu erachten.

Abgesehen von der Voraussetzung einer bestehenden Steuerschuld bestimmt sich das Haftungsverhältnis wie jedes Rechtsverhältnis durch drei Elemente: 1. den Berechtigten, 2. den Verpflichteten, 3. den Schuldgegenstand.

Ad 1. Berechtigt vom Schuldner die Leistung zu fordern (Haftungsgläubiger), ist immer der Steuergläubiger, also ein öffentliches Gemeinwesen, im Reichssteuerrecht stets das Reich. Hensel (S. 15) bezeichnet als Steuergläubiger ein öffentlich rechtliches Gemeinwesen, welches das Recht besitzt kraft eigenen Willens gewisse Tatbestände aufzustellen, bei deren Vorliegen die ihm Rechtsunterstellten zur Steuerleistung verpflichtet sind. Das Wesentliche der Gläubigereigenschaft beim Steuer- wie auch beim Haftungsgläubiger beruht aber wohl darauf, dass dem Gläubiger eine Forderung zusteht, dass er auf Grund des Tatbestandes berechtigt ist vom Schuldner eine Leistung zu verlangen. Die Funktion des Reiches als Gesetzgeber in Steuersachen und seine Stellung als Gläubiger im einzelnen Steuerschuld- und Haftungsverhältnis müssen auseinander gehalten werden. Es besteht demnach kein Anlass vom bürgerlich rechtlichen Begriff des Steuergläubigers abzugehen (vergl. Hensel in St. u. W. 1925 S. 1963 ff., für das bürgerliche Recht aber vergleiche besonders das Schuldverhältnis zu Gunsten eines Dritten, bei dem ebenfalls der Dritte Gläubiger ist, obwohl er bei Abschluss des Schuldverhältnisses gar nicht beteiligt ist). Es gehört nicht zum Begriff des Gläubigers, dass er berechtigt ist, kraft eigenen Willens die Steuer- und Haftungstatbestände aufzustellen. Dies ist vielmehr ein Ausfluss der allgemeinen Staatshoheit, deren Träger meistens, aber nicht immer, mit dem Steuergläubiger identisch ist, (vergl. § 13 Finanzausgleichgesetz v. 23. 6. 23, i. d. F. d. Ges. v. 10. 8. 25 RGBl. 254, wonach die Gemeinden auf Grund reichsrechtlicher Normen die Gläubiger der Vergnügungssteuer sind.

Ad 2. Dem Haftungsgläubiger steht gegenüber der Haftungsschuldner. Damit jemand als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden kann, ist vor allem erforderlich die steuerliche Rechtsfähigkeit: die Fähigkeit Träger steuerrechtlicher Pflichten und Rechte zu sein. Sie deckt sich nicht vollkommen mit der generellen Rechtsfähigkeit des bürgerlichen Rechts, die auch für weite Gebiete des öffentlichen Rechts von Bedeutung ist. Eine allgemeine Bestimmung, wer Steuerrechtssubjekt sein kann, findet sich im Reichssteuerrecht nicht. (Vergl. Becker § 79 Am. 9.). Wohl aber lässt sich mit Hensel der Satz aufstellen: wer nach den allgemeinenBestimmungen der Rechtsordnung imstande

ist, Träger von Rechten und Pflichten zu sein, besitzt stets auch die steuerliche Rechtsfähigkeit. Becker a. a. O. behauptet allgemein gültige Sätze über die steuerliche Rechtsfähigkeit lassen sich nicht aufstellen, diese sei vielmehr für die einzelnen Steuergesetze verschieden. Dies kann sich jedoch nicht auf diejenigen Steuerrechtssubjekte beziehen, welche auch nach bürgerlichem Recht rechtsfähig sind. Jedes Steuergesetz, das überhaupt die zu erfassenden juristischen Personen enummeriert, zählt in erster Linie die juristischen Personen des bürgerlichen Rechts auf, sodass wohl bei den Gesetzen, die ihrem Sinn nach, wenn auch nicht expressis verbis, juristische Personen erfassen wollen z. B. Umsatzsteuergesetz § 11 anzunehmen ist, dass sie diese Gebilde ohne weiteres mitumfassen wollen. Die vom bürgerlichen Recht anerkannten juristischen Personen wurden schon bisher auch vom öffentlichen Recht mehr oder minder als generelle Rechtssubjekte betrachtet, sodass man eine ausdrückliche Anerkennung ihrer Rechtspersönlichkeit für überflüssig hielt.

Anders freilich steht es mit denjenigen sozialen und wirtschaftlichen Gebilden, die im bürgerlichen Recht nicht als juristische Person gelten, wohl aber nach Vorschriften der Einzelgesetze des Steuerrechts. Ihre Rechtsfähigkeit ist mangels einer allgemeinen Norm keine generelle für das gesamte Gebiet des Steuerrechts geltende, sondern nur für den Bereich der sie anerkennenden Einzelgesetze (vgl. hierzu Beispiel bei Becker, S. 79 Anm. 9).

Derartige Gebilde können demnach auch nur für auf den betreffenden Gesetzen beruhende Steuerschulden haften.

Die Steuerschuld setzt stets die Unterstellung des Steuerschuldners unter die Hoheit des Steuergläubigers durch besondere rechtliche Beziehungen voraus (Hensel S. 17). Diese sind verschieden nach dem einzelnen Gesetz. Bald erscheinen deutsche Staatsangehörigkeit, bald Wohnsitz oder Aufenthalt im deutschen Reiche z. B. Eink. St. G. 1925 § 2 Ziff. I, Vermög. St. Gesetz, § 2 Ziff. Ia, bald Besitz inländischer Grundstücke, Unterhaltung inländischer Gewerbebetriebe und andere derartige Beziehungen. Diese bilden zusammen mit der Rechtsfähigkeit die subjektive Seite des Steuertatbestandes. Vergl. Hensel S. 16 ff. Inwieweit ist nun das Bestehen derartiger Beziehungen zwischen Reich und Haftungsschuldner Voraussetzung für ein rechtswirksames Haftungsverhältnis? Während bei der Steuerschuld diese Beziehungen jeweils in den gesetzlichen Tatbestand aufgenommen sind, enthalten die Haftungsgegenstände in

RAO und den Einzelgesetzen keine derartige Bestimmung. Dennoch ist zur Realisierung eines Haftungsverhältnisses das Vorliegen eines besonderen Rechtsbandes, das den Haftenden der Zwangsgewalt des Steuergläubigers unterstellt, erforderlich. Dieses Rechtsband ist durch Auslegung zu ermitteln entweder auf der Grundlage innerstaatlichen Gesetzes, das an territoriale Beziehungen des Haftenden oder seines Vermögens zum Steuergläubiger anknüpft, oder auch auf Grund internationaler Verträge, wonach fremde Staaten dem Deutschen Reiche als Steuergläubiger die Heranziehung von Personen, die ihrer Staatsgewalt unterstehen, ermöglichen. Abzulehnen ist die Auffassung, dass für die Garanten schlechthin das gleiche Rechtsband gegeben sein muss als für die Hauptschuldner, z. B. also der nach §§ 89, 90 A. O. als Bevollmächtigter für die Einkommensteuer haftende B. die für den Hauptschuldner A. notwendigen Tatbestandsmomente des § 2 Ziff. I Eink. St. Ges. erfüllen muss. Hiefür bietet der Tatbestand der einzelnen Haftungsfälle keinerlei Anhaltspunkt. Andererseits dürfte auch das Rechtsband der Staatsangehörigkeit allein zur Haftungsfähigkeit nicht genügen, da es die Verwirklichung der Haftung nicht garantiert; im übrigen ergeben auch die Tatbestände der einzelnen Haftungsfälle keinerlei Anhaltspunkt dafür, dass es der Gesetzgeber als Voraussetzung für die Haftungsschuld aufstellen will. Bei näherer Untersuchung der einzelnen Tatbestände ergibt sich, dass diese, wenn auch nicht ausdrücklich, so doch implicite auch ein Gläubiger und Schuldner verbindendes Rechtsband enthalten indem gerade die Umstände, welche den Haftungstatbestand bilden zu ihrem Zustandekommen von vorneherein gewisse territoriale Beziehungen zum Steuergläubiger erfordern, welche eine Realisierung der Haftungsschuld garantieren. In vielen Fällen beruhen diese Beziehungen darauf, dass der Haftende selbst Vermögensansprüche an im Inland befindliche Vermögensmassen hat, so bei der Haftung der Gesellschafts- und Vereinsmitglieder nach § 93 RAO., bei der Haftung der Vermächtnisnehmer nach 87, 97 RAO., des Erwerbers eines Unternehmens nach § 96 RAO. In anderen Fällen erfordert der Tatbestand implicite, dass der Haftende, der steuerliche Rechtshandlungen an Stelle des Schuldners vornimmt, seinen Wohnsitz und Aufenthalt im Inland hat, wie z. B. bei der Haftung aus gesetzlichem oder rechtsgeschäftlichem Vertretungsverhältnis. Dass in diesen Fällen nur im Inland ansässige Personen als Vertreter bestellt werden können, dürfte aus § 86 Abs. III RAO. hervorgehen, wonach bei Fehlen gesetzlicher Vertreter Bevoll-

mächtigte im „Inland" aufzustellen sind. Daraus kann geschlossen werden, dass auch in den übrigen Fällen ein rechtswirksames steuerliches Vollmachtsverhältnis nur vorliegen kann, wenn der Vertreter im Inland einen längeren Aufenthalt hat; denn es wäre nicht ersichtlich warum RAO. ein derartiges Erfordernis lediglich für die Bevollmächtigten nach § 86 Abs. III, nicht auch nach § 88 RAO. aufstellt.

Damit jemand als Haftender in Anspruch genommen werden kann, ist neben diesem persönlichen Tatbestand noch das Vorliegen eines sachlichen Tatbestandes erforderlich. Wie bereits erwähnt, setzt er sich aus zwei Tatbeständen zusammen: dem Steuerschuldtatbestand, beim eigentlichen Steuerschuldner und dem Haftungstatbestand im engeren Sinn (künftig schlechthin Haftungstatbestand bezeichnet) beim Haftungsschuldner. Auch im Steuerrecht ist, wie Hensel S. 60 ausführt, der Tatbestand, und dies gilt nicht nur für den unmittelbaren Steuertatbestand, sondern auch für den engeren Haftungstatbestand, stets durch rechtliche Merkmale umschrieben. Damit ist freilich nicht gesagt, dass das Steuergesetz als Tatbestand nur solche Merkmale verwenden dürfe, die auch auf anderen Rechtsgebieten in gleicher Bedeutung vorkommen, vielmehr knüpfen Steuer- und Haftungsschuld vielfach an tatsächliche Zustände und Vorgänge an, denen keine besondere Bedeutung für andere Rechtsgebiete zukommt und erfassen dann diese tatsächlichen Momente durch spezifisch steuerrechtliche Begriffe.

Diese Neubildung steuerrechtlicher Begriffe war notwendig, da die bürgerlich rechtlichen Begriffe nicht ausreichend waren, um gewisse äussere Tatbestände in der vom Steuerrecht erforderten Beziehung zu erfassen. Da die Steuergesetze ganz bestimmte wirtschaftliche Zwecke verfolgen (in erster Linie: Einkommensbezug für den Staat) und tief in das Wirtschaftsleben des Einzelnen eingreifen, müssen sie eben an wirtschaftliche Zustände und Vorgänge anknüpfen, da das Anknüpfen an schematische Rechtsbegriffe des bisherigen Rechts häufig den wirtschaftlichen Gesichtspunkten der Steuergesetze widersprechen würde. Die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Zwecke durch Bildung neuer speziell steuerrechtlicher Begriffe ist um so notwendiger, als im Steuerrecht, wo das unmittelbar auf Gesetz beruhende Forderungsverhältnis herrscht, gegenüber den starren Rechtsbegriffen das Korrektiv der Vertragsfreiheit nicht gegeben ist.

Den Haftungstatbestand normieren für eine Reihe von Fällen RAO. selbst, für andere Fälle die Einzelgesetze (S. u. § 2.).

Ad 3. Das dritte bestimmende Moment des Haftungsverhältnisses ist wie bei jedem Forderungsverhältnis der Inhalt der Forderung. Er besteht in der Leistung einer bestimmten Geldsumme an den Steuergläubiger. Wenn RAO. § 79 Abs. I statt des Begriffs der Leistung den des Entrichtens einführt, so ist damit nicht die formelle Tätigkeit der Zahlungshandlung gemeint, sondern die materielle Tilgung der Schuld.

---

§ 2.

Der Haftungstatbestand im engeren Sinn.

I. Allgemeines.

Damit von dritten Personen die Leistung einer infolge Erfüllung des subjektiven und objektiven Steuertatbestandes für eine bestimmte Person entstandenen Steuerschuld mit rechtlicher Wirkung für diesen eigentlichen Steuerschuldner beansprucht werden kann, muss bei jenen dritten Personen, wie schon erwähnt, ein besonderer, die Heranziehung an Stelle eines anderen begründender Haftungstatbestand vorliegen. Den finanzwissenschaftlichen Principien der Gerechtigkeit und Billigkeit entsprechend, knüpft die Haftung nur an solche Tatbestände an, die in irgend welchen Beziehungen zum Steuerschuldner oder zur Sache, an welche die Steuer anknüpft („steuerpflichtige" Sache), bestehen. Diese Haftungstatbestände lassen sich in zwei Gruppen gliedern: bei einer Reihe von Fällen entsteht die Haftung lediglich auf Grund Vorliegens bestimmter vom Gesetz erfasster Beziehungen des Haftenden zum Steuerschuldner oder Steuerobjekt ohne Berücksichtigung innerer psychischer Momente (Causalhaftung), bei der anderen Gruppe muss zu dem objektiven Moment eines Verbundenseins mit dem Steuerschuldner oder der steuerpflichtigen Sache noch das Vorliegen eines Verschuldens in der Person des Haftenden selbst gegeben sein (Culpahaftung). Diese Unterscheidung findet sich schon bei Bauer österr. Verwaltungsarchiv Band I, 2, der von einer einfach bedingten Haftung spricht, wenn diese nur an ein Rechtsverhältnis zwischen Haftenden und Schuldner anknüpft, von einer doppelt bedingten Haftung, wenn diese an ein Rechtsverhältnis und überdies an ein Verschulden anknüpft.

II. Causalhaftung.

1. Haftung auf Grund tatsächlicher Beziehungen zum steuerpflichtigen Objekt, insbesondere auf Grund Erwerbes oder Besitzes von Gegenständen oder wirtschaftlichen Komplexen, an welche eine Steuerschuld anknüpft.

Der wichtigste Fall ist die Haftung nach § 96 RAO. Als Motiv für diese Vorschrift ist der Gedanke zu betrachten, dass, falls bei Veräusserung eines Unternehmens für die darauf begründeten aber noch nicht entrichteten Steuern nur der Veräusserer allein haftet, die Steuersicherheit bedeutend eingeschränkt würde: der bisherige Inhaber wäre oft bei bestem Willen - da doch bei Veräusserung des Unternehmens auch die zur Erfüllung seiner Steuerpflichten notwendigen Unterlagen, Bücher, Geschäftspapiere in fremden Besitz übergehen - namentlich inbezug auf laufende Steuern gar nicht imstande seiner Steuerpflicht zu genügen. Auch dient diese Haftung dazu die Stellung des Staates insoferne zu sichern, als eine Zugriffsmöglichkeit auf das Unternehmen selbst auch nach Veräusserung auf den Schuldner einen erhöhten psychischen Druck zur Erfüllung seiner steuerlichen Verpflichtungen ausübt, da er selbst bei Leistung durch den Haftenden mit einer finanziellen Inanspruchnahme durch Regressforderungen des Erwerbers zu rechnen hat. Dem Staate wird aber auch gleichzeitig durch diese Zugriffsmöglichkeit auf das Unternehmen eine bessere reale Sicherheit geboten, da der nach Veräusserung an dessen Stelle getretene Erlös für den Fiskus schwerer erfassbar wäre. Endlich ist die Vorschrift auch hinsichtlich der zivilrechtlichen Beziehungen der Beteiligten von Vorteil: durch die gesetzliche Regelung dieser Frage, die beim zivilrechtlichen Veräusserungsvertrag in vielen Fällen als Nebenangelegenheit ungenügende Regelung erfähren dürfte, werden manche Zivilstreitigkeiten der Beteiligten bezüglich Uebernahme der Steuerschulden von vornherein ausgeschlossen.

Haftungstatbestand ist die im ganzen erfolgende Veräusserung eines Unternehmens, auf dessen Betrieb sich eine Steuerpflicht gründet. Gleichgültig ist, ob das Unternehmen Erwerbszwecken oder anderweitigen z. B. gemeinnützigen Zwecken dient. Der Umfang der Schulden, für die einzustehen ist, ist ihrer Art nach begrenzt; die Haftung umfasst nur Steuerschulden, die auf dem Betrieb des Unternehmens unmittelbar ruhen oder doch aus den Vorgängen im Betriebe entstehen. Es fallen also darunter nur Steuerschulden, die an das wirtschaftliche Moment des Betriebes anknüpfen, nicht aber solche, die auf Grund seiner rechtlichen Struktur zur Entstehung kommen, wie z. B. die Körpenschafts-

steuer. Vergl. hiezu Becker 4. Aufl. § 96 Anmerkg. 2 und R.F.H., 12, 304. Als Veräusserung ist mangels einschränkender Bestimmungen jedes Rechtsgeschäft unter Lebenden zu betrachten, wodurch sich jemand verpflichtet, das Eigentum an einem Unternehmen auf eine andere Person zu übertragen. Dieses Rechtsgeschäft kann sich je nach seinem besonderen Inhalt charakterisieren als Kauf, Tausch, Schenkung, Auslobung, Erwerb im Wege der Versteigerung. Gleichgültig ist, ob es einen entgeltlichen oder unentgeltlichen Vertrag bildet. Vergl. R. F. H. 3, 320.

Eine Veräusserung im Sinne des § 96 RAO. ist aber auch dann anzunehmen, wenn Erwerber zwar nicht das zivilrechtliche, aber doch das wirtschaftliche und somit gemäss § 80 RAO. auch das steuerrechtliche Eigentum erwerben soll, der steuerrechtliche Begriff der Veräusserung und somit auch des Erwerbes deckt sich also nicht mit Begriffen des bürgerlichen Rechts, sondern beruht auf wirtschaftlichen Momenten.

§ 96 kann nur Anwendung finden, wenn es sich um eine Veräusserung „im Ganzen handelt". Wann diese vorliegt, ist je nach Lage des Einzelfalles unter Berücksichtigung des Zweckes und der wirtschaftlichen Bedeutung (vergleiche § 4 RAO.) des § 96 zu beurteilen. Der Sinn des § 96 geht wohl dahin, eine derartige Veräusserung dann anzunehmen, wenn das Unternehmen ohne wesentliche Veränderung seines wirtschaftlichen Charakters auf den Erwerber übergeht. Rechtliche Aenderungen z. B. Nichtübergang der Firma sind, soweit sie sich nicht unmittelbar als Rückwirkungen wirtschaftlicher Aenderungen darstellen, nicht beachtlich. Der Ausschluss einzelner im Verhältnis zum ganzen Unternehmen unwesentlicher Vermögensstücke ändert nicht den Charakter der Veräusserung des gesamten Unternehmens. Wenn RFH 7, 341 sagt, Veräusserung eines Unternehmens im ganzen liege vor, wenn das Unternehmen mit der Firma, wenn auch unter Ausschluss der Forderungen und Schulden veräussert wird, so ist diese Entscheidung auf Grund des § 4 RAO. wohl dahin einzuschränken, dass in diesen Fällen von einer Veräusserung im Sinn des § 96 RAO. nur gesprochen werden kann, solange nicht die von der Veräusserung ausgeschlossenen Forderungen den Hauptteil des den Fortbetrieb überhaupt garantierenden Vermögens des Unternehmens ausmachen.

Wird ein einheitliches Unternehmen bei Veräusserung in Teilunternehmungen zerschlagen, die gesondert als selbständige Einzelbetriebe auf verschiedene Erwerber überge-

hen, so dürfte eine Haftung für die Schulden des Veräusserers nicht gegeben sein, wenn die Verbindung der Betriebe in der Hand des Veräusserers derart war, dass sie nicht nur eine rechtliche, sondern auch eine wirtschaftliche Einheit bildeten, und so die bei Veräusserung entstandenen Einzelbetriebe wirtschaftlich nicht identisch mit dem Unternehmen des Veräusserers, sondern als Neunternehmungen zu betrachten sind. War jedoch der wirtschaftliche Zusammenhang beim Veräusserer nur ein loser und müssen die einzelnen Betriebe als mehr oder minder gegenseitig wirtschaftlich unabhängig und nur durch die Einheit des Eigentums zusammengefasst betrachtet werden, so ist für jeden Betrieb die Haftung der für den Erwerber ausscheidbaren Steuerschulden anzunehmen.

Werden nach der Veräusserung in das bisherige Wesen des Unternehmens einschneidende Aenderungen vorgenommen, z.B. der früher allein betriebene Geschäftszweig nicht fortgeführt, so ist das ohne Bedeutung für die Haftungspflicht (R.F.H. 7, 341), sofern nur die Identität des Unternehmens im Zeitpunkt der Veräusserung gegeben ist. Als solcher ist der Moment des rechtlichen bezw. wirtschaftlichen Eigentumsüberganges zu betrachten, nicht derjenige des Abschlusses des zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäftes; es entspricht diese Auffassung dem Sinn des § 96 RAO., denjenigen zur Haftung heranzuziehen, der in der rechtlichen oder wirtschaftlichen Lage ist, die Nutzungen aus einem Unternehmen zu ziehen. Anders bei der bürgerlich rechtlichen Vermögensübernahme, die bereits mit dem Abschlusse des Vertrags ihre Rechtswirkungen erzeugt, ohne dass es erst der dinglichen Vermögensübertragung bedarf, vergl. RGZ. 69, 284.

Veräusserung eines Unternehmens erfordert, dass dieses seine Inhaberschaft wechselt, also jeweils der Veräussernde als Träger der rechtlichen oder tatsächlichen Verfügungsmacht ausscheidet und an seine Stelle eine andere Person tritt. In der Regel einfach liegen die Fälle, wo Erwerber und Veräusserer physische Personen sind, wenn auch bisweilen hier infolge des Hereinspielens des Moments des wirtschaftlichen Eigentumerwerbs Schwierigkeiten sich zeigen. Kommen dagegen juristische Personen als Beteiligte in Betracht, so wird sehr häufig mit dem Uebergang eines Unternehmens auf den Erwerber ein Wegfall des Veräusserers durch Auflösung seiner Rechtspersönlichkeit gegeben sein, so kann z.B. nach § 292 HGB. für eine Aktiengesellschaft durch Satzung bestimmt sein, dass in dem Zeitpunkt des Eigentumsübergangs eines von der Gesellschaft betriebenen Unternehmens die A. G. als aufgelöst zu betrachten sei.

An Stelle des weggefallenen Subjekts haben dann auf Grund des § 87 RAO. die Rechtsnachfolger und Liquidatoren dessen steuerrechtliche Pflichten wahrzunehmen, insbesondere für die Bezahlung der Steuerschulden zu sorgen. Haftet auch dann der Erwerber soweit er nicht bereits unter eine im § 87 RAO. aufgeführte Kategorie fällt, nach § 96 neben diesen Rechtsnachfolgern usw. für die vor Veräusserung entstandenen Schulden? Es ist auch in diesem Falle die Haftungspflicht zu bejahen, da kein Grund gegeben ist, die durch die Haftung des Erwerbers dem Steuergläubiger durch § 96 gewährte Sicherheit hier fallen zu lassen; es ist im Gegenteil, weil der Wegfall des eigentlichen Steuerschuldners immer eine gewisse Gefährdung für den Steuergläubiger mit sich bringt, eine erhöhte Sicherheit erforderlich.

Geht ein Unternehmen als Sacheinlage (§ 185 HGB.) an eine Gesellschaft als neuen Eigentümer über, so haftet der bisherige Eigentümer nicht nur als Veräusserer, sondern unter Umständen auch gleichzeitig auf Grund des § 93 RAO. als Mitglied der erwerbenden Gesellschaft. S. u. Seite 20 ff!

Zu dieser speziell steuerrechtlichen Haftung auf Grund des § 96 RAO. kann auch noch eine gesetzliche aber durch Vereinbarung und Eintragung im Handelsregister ausschliessbare Haftung für Steuerschulden nach § 25 HGB., § 100 Abs. 1 RAO. kommen. Voraussetzung für die Anwendung dieser sich grundsätzlich (vergl. jedoch § 303 RAO.) nach bürgerlichem Recht beurteilenden Haftung ist im Gegensatz zu § 96 AO., die Uebernahme der bisherigen Firma, somit die handelsrechtliche Kaufmannseigenschaft der Beteiligten. Ihrem Umfange nach reicht die Haftung nach § 25 HGB. weiter als diejenige des § 96 RAO.: sie umfasst nicht nur alle auf dem Betrieb lastenden Steuerschulden, unbekümmert um zeitliche Begrenzung, sondern überhaupt alle „im Betriebe des Geschäfts", begründeten, also mit dem Geschäft in irgend welchem Zusammenhange stehenden Steuerschulden. Der Erwerber hat also nicht nur für Umsatz- und Verbrauchssteuern, sondern auch für Einkommensteuer, Körperschaftssteuer, Vermögenssteuer, Kapitalverkehrssteuer, sofern deren Bemessungsgrundlage in den Geschäftsbetrieb fällt, zu haften.

In ähnlicher Weise kann mit der Haftung aus § 96 eine solche aus § 419 BGB., § 100 Abs. 1 RAO. konkurrieren, wenn die Uebernahme des Unternehmens im Rahmen einer Uebernahme des Gesamtvermögens erfolgt, wobei freilich die Beschränkung der Haftung nach § 419 Abs. II zu beachten ist. Knüpft die Haftung im Falle des § 96 AO. an den Erwerb eines Unternehmens im Ganzen an, so ist für die

Haftungsfälle bei verschiedenen Einzelsteuergesetzen wirtschaftlicher Erwerb bestimmter Einzelgegenstände Haftungstatbestand. Der Wesensunterschied besteht darin, dass bei den Haftungsfällen der Einzelgesetze diese Gegenstände sich immer auch als Steuerobjekte für die Steuerschuld selbst darstellen, während bei der Unternehmerhaftung nach § 96 der Betrieb selbst nicht unmittelbar das Steuerobjekt bildet, sondern lediglich in wirtschaftlicher Beziehung zu den die sachliche Grundlage der einzelnen Steuern bildenden Steuerobjekten steht. Derartige Einzelbestimmungen enthalten : § 7 Wechselsteuergesetz vom 10. 8. 23 (RG. Bl. I. 778), wonach sämtliche am Umlauf des Wechsels beteiligten Personen haften, ferner § 23 Ziff. 3 Umsatzsteuergesetz v. 24. 12. 1919 (R G. Bl. 2157), der den Abnehmer eines in nicht gewerblicher Tätigkeit veräusserten steuerpflichtigen Luxusgegenstandes haften lässt.

Keine derartige an den Erwerb oder Besitz eines steuerpflichtigen Objekts anknüpfende Fremdhaftung enthält dagegen § 81 Abs. 1 Satz 3 RAO. (anders Hensels S. 57). Diese Vorschrift befasst sich vielmehr wie die übrigen Bestimmungen des § 81 RAO. ersehen lassen, ausschliesslich mit der Steuerschuld selbst. Sie will lediglich für die Fälle, dass das Entstehen einer Steuerschuld an die Herstellung einer Sache geknüpft ist, regeln, wer bei mehreren am Tatbestand der Herstellung in zeitlicher Nacheinanderfolge beteiligten Betrieben als Steuerschuldner zu betrachten ist. Diese Frage wird dahin entschieden, dass jeweils der Inhaber des letzten dieser Betriebe als Schuldner zu gelten hat; es kann sich hier nicht um eine Fremdhaftung handeln, da ja der betreffende Betriebsinhaber selbst am Steuerschuldtatbestand der Herstellung teilnimmt, während die Garantenhaftung voraussetzt, dass dieser Tatbestand schon in der Person des eigentlichen Steuerschuldners abgeschlossen ist. Es handelt sich vielmehr hier um Festsetzung einer Singularrechtsnachfolge in eine bereits entstandene Steuerschuld für den Fall, dass ein anderer den die Steuerschuld begründenden Tatbestand fortsetzt. Wenn Ball (Einführung S. 113) eine Sonderrechtsnachfolge ablehnt, so kann sich das nur auf eine auf Parteiwillen beruhende Rechtsübertragung beziehen, nicht aber auf eine Sondernachfolge kraft Gesetzes, da die Anordnung durch den Gesetzgeber selbst der öffentlich rechtlichen Natur des Steuerschuldverhältnisses nicht widerspricht.

Einen wichtigen Fall der Haftung auf Grund tatsächlicher Beziehungen zum Steuertatbestand bildet die Haftung des Arbeitgebers nach § 78 Eink. St. G. für die Einbehaltung und Entrichtung des Steuerabzugs. Objektiver Steuertatbestand ist hier das Vorliegen von Einkünften aus nicht selb-

ständiger Arbeit (§§ 6 Ziff. 4, 36, 69 Eink. St. G.). Dieser objektive Steuertatbestand kann nur beim Arbeitnehmer verwirklicht werden, den Arbeitgeber verbinden damit lediglich insofern tatsächliche Beziehungen, als das dem objektiven Steuertatbestand zugrundeliegende Einkommen durch seine Hand fliesst. Es kann daher kein Zweifel bestehen, dass hier beim Arbeitgeber nicht eine eigentliche Steuerschuld, sondern vielmehr eine Fremdhaftung vorliegt. Charakteristisch für diese Fremdhaftung ist hier, dass — im Gegensatz zu den bereits angeführten Fällen — die Haftung nicht lediglich den Zweck hat, den materiellen Steueranspruch des Staates unmittelbar zu sichern, sondern daneben auch dazu dient, den Arbeitgeber zur Erfüllung gewisser Finanzpflichten (§§ 70 III u. 69 Abs. II 2, § 77), nämlich der von ihm zu bewirkenden Tätigkeit des Steuerabzugs und der Steuerentrichtung anzuhalten. Dieser Annahme einer Fremdhaftung steht auch nicht § 78 Abs. 2, Eink.St.G. entgegen, wonach sich die Haftung des Arbeitnehmers auf die Fälle beschränkt, in denen

1) der Arbeitslohn nicht vorschriftsmässig gekürzt worden ist,

2) der Arbeitgeber die einbehaltenen Beträge nicht vorschriftsmässig verwendet hat und dem Arbeitnehmer dies bekannt ist; in diesem Falle erlischt die Haftung, wenn der Arbeitnehmer dem Finanzamt von dieser Kenntnis unverzüglich Mitteilung macht.

Diese Vorschrift besagt etwa nicht, dass die Schuld schon als eigentliche Steuerschuld beim Arbeitgeber entsteht, da ja bei ihm der eigentliche Steuertatbestand, Einkommenbezug aus Arbeitslohn, nicht vorliegt, sondern sie führt vielmehr freilich in negativer Ausdrucksweise Tatbestände auf, die ein Erlöschen des gegen den Arbeitnehmer selbst gerichteten Haftungsanspruches zur Folge haben. Da aber die Eigenhaftung ein begrifflicher Bestandteil der Steuerschuld selbst ist, muss mit dem Untergang der Eigenhaftung notwendig die Steuerschuld selbst in Wegfall kommen. Es tritt demnach nach § 78 Abs. 2 Eink.St.G. ein Erlöschen der Steuerschuld ein, nicht erst mit der formellen Entrichtung an das Finanzamt, sondern bereits mit der Vornahme des Lohnabzugs durch den Arbeitgeber, bezw. wenn dem Arbeitnehmer die nicht vorschriftsmässige Verwendung des abgezogenen Betrages bekannt ist, mit der Anzeige, an das Finanzamt. Eine Beeinflussung des gegen den Arbeitgeber bestehenden Haftungsanspruches durch dieses Erlöschen der eigentlichen Steuerschuld findet nicht statt. Es ist hier demnach ein Fall gegeben, in dem die Haftungsschuld zeit-

lich auch nach dem Erlöschen der Steuerschuld, zu deren Sicherung sie dient, fortbesteht. Die Annahme, dass bei Vorliegen der im § 78 Abs. 2 bezeichneten Tatbestände nicht ein Erlöschen der eigentlichen Steuerschuld, sondern ein Uebergang von der Person des eigentlichen Steuerschuldners auf den Haftungsschuldner vorliegt, ist abzulehnen; es erscheint in Hinblick auf das Vorliegen eines besonderen Haftungstatbestandes wesentlich einfacher die Fortdauer der Fremdhaftung als die im andern Fall erforderliche Umwandlung der Fremdhaftung des Arbeitgebers in eine eigentliche Steuerschuld im Zeitpunkt des Eintritts der Voraussetzungen des § 78 Abs. 2 Eink.St.G. anzunehmen (vergleiche R. F. H. 14, 108).

Der Haftung auf Grund tatsächlicher Beziehungen zum Steuertatbestand, insbesondere derjenigen auf Grund Erwerbs von Objekten, an welche die Steuerpflicht anknüpft, erscheint wesensverwandt die Sachhaftung. Vergl. § 101 RAO., § 14 VZG. Auch bei dieser besteht eine Haftungsforderung des Staates gegen den jeweiligen tatsächlichen oder rechtlichen Erwerber einer bestimmten Steuersache unabhängig von der eigentlichen Steuerschuld selbst. Dieser Haftungsanspruch ist aber nicht Inhalt eines auf Grund eines besonderen Tatbestandes entstehenden Haftungsschuldverhältnisses, sondern Ausfluss eines absoluten gegen jede dritte Person wirkenden Rechtes des Staates, das Steuerobjekt bei Nichterfüllung der daran anknüpfenden Steuerforderungen heranzuziehen. Dieses absolute Wesen zeigt sich besonders darin, dass auch, wenn eine zu der Sache in tatsächlichen oder rechtlichen Beziehungen stehende Person nicht vorhanden ist, eine Zugriffsmacht des Staates auf die Sache gegeben ist. Durch dieses enge Verbundensein einer bestimmten Sache mit dem Haftungsanspruch selbst erklärt sich auch die weitere Verschiedenheit von der Personenhaftung auf Grund Erwerbs, dass bei dieser der Erwerber mit seinem ganzen Vermögen haftet, während er bei der Sachhaftung lediglich mit der Sache selbst einzustehen hat. Die Sachhaftung dürfte demnach unter dem Begriff eines dinglichen Erwerbsrechtes fallen, während die persönliche Haftung auf Grund Erwerbs ein rein obligatorisches Recht des Staates darstellt. Kraft ihrer besonderen Gestaltung kann die Sachhaftung, auch wenn sie beim Vorhandensein eines rechtlichen oder tatsächlichen Inhabers der Sache die Funktion einer ihrem Umfang nach beschränkten Garantenhaftung mitversieht, doch nicht unter den Begriff der Garantenhaftung gestellt werden, sondern ist als besonderes Rechtsinstitut des Steuerrechts zu betrachten (vergl. insbesondere den Unterschied

von der bürgerlichen Sachhaftung Becker RAO. 4. Aufl. S. 204, Hensel S. 57, Ball Einführung S. 115).

2. Knüpft in den oben angeführten Fällen die Haftungsschuld an tatsächliche — wirtschaftliche — Beziehungen des Haftenden zu dem Gegenstand, welcher die sachliche Grundlage für die Steuerschuld darstellt, an, so bilden in den Fällen, bei denen der Steuertatbestand ein Rechtsgeschäft des bürgerlichen Rechts ist, häufig aus diesem Rechtsgeschäft sich ergebende rechtliche Beziehungen, also ein Erwerb von Rechten oder Pflichten aus dem betreffenden Rechtsvorgang den Haftungstatbestand. Beispiele: § 20, Abs. 2, § 21 Abs. 5, § 10, Abs. 2 K.V.St.G. Gesellschaftssteuer, § 34, Satz 2, Halbsatz 1 K.V.St.G. Wertpapiersteuer, § 45 Abs. 2 K.V.St.G. Börsenumsatzsteuer; ferner § 15 Abs. 3 Erbschaftssteuergesetz v. 22. 8. 25, wo die Erbeneigenschaft Haftungstatbestand für eine auf Grund § 1 Ziff. 1 Erbsch.St.G. entstandene Erbschaftssteuerschuld bildet; zu beachten ist, dass der Erbe hier nur beschränkt haftet, dagegen für die Steuer aus eigenem Erwerb unbeschränkt. Vergl. auch Finger S. 192.

Rechtliche Beziehungen, die Mitgliedschaft bei einer Gesellschaft oder einem Verein bilden auch den Haftungstatbestand im Falle des § 93 RAO. Jedoch betreffen diese rechtlichen Beziehungen hier nicht den objektiven Steuertatbestand, die sachlichen Verhältnisse, an welche eine Steuerpflicht anknüpft, sondern sie sind unmittelbare Beziehungen der Person des Haftenden zu dem eigentlichen Steuerschuldner.

Sind rechtsfähige Personen Steuerschuldner, mag nun die Rechtsfähigkeit auf bürgerlichem oder unmittelbar auf Steuerrecht beruhen, so tritt — der Tendenz „Häufung der Haftung" entsprechend — neben die Eigenhaftung der Gesellschaft noch die persönliche Haftung der einzelnen Gesellschaftsmitglieder, die ihrerseits wiederum Einzelperson oder rechtsfähige Personenvereinigung sein können. § 93 schreibt für diese Gesellschafter Haftung die sinngemässe Anwendung der Vorschriften des bürgerlichen Rechts über die Haftung der einzelnen Gesellschaftsmitglieder für Gesellschaftsschulden vor. Damit macht das Steuerrecht jene bürgerlich rechtlichen Haftungsvorschriften zu seinem Bestandteil; die Haftung ist als rein steuerrechtliche zu behandeln da nicht, wie im § 100 RAO. Vorschriften bestehen, wonach diese Haftungsverpflichtung sich nach bürgerlichem Recht beurteilt. Lediglich die Frage, wann der Haftungstatbestand im engeren Sinne gegeben ist, beurteilt sich nach bürgerli-

chem Recht (er liegt dann vor, wenn eine zivilistische Schuldenhaftung gegeben ist), ferner die Bestimmung des Umfangs der Haftung.

Die Haftung nach § 93 setzt voraus a) Vorliegen der Steuerschuld bei einer steuerlich rechtsfähigen Personenvereinigung, b) Mitgiedsverhälltnis, c) gesetzliche Haftungspflicht der Mitglieder nach bürgerlichem Recht.

Bezüglich dieser Haftungspflicht ist zu bemerken: Mitgliederhaftung ist ausgeschlossen bei Aktiengesellschaft und G. m. b. H. (vergl. § 211 HGB: aber auch § 217 HGB, §§ 13 Abs. 2, 26 G.m.b.H. Gesetz), ferner beim rechtsfähigen Verein ; unbeschränkt haften für Steuerschulden der Gesellschaft neben dieser selbst die einzelnen Mitglieder einer offenen Handelsgesellschaft (vergl. §§ 105, 128 HGB.). Kommt nach den Vorschriften der Einzelgesetze z. B. § 2 Ziff. II, § 5 Körp.St.G. § 11 Ums.St.G. eine Gesellschaft des BGB. als selbständiger Steuerschuldner in Frage, was nur anzunehmen ist, wenn sie als einheitliches Wirtschaftssubjekt nach aussen hin auftritt, so ist eine unmittelbare Anwendung der Vorschriften des BGB. nicht möglich, da § 93 die Haftung der Gesellschaft selbst voraussetzt, während die Gesellschaft des BGB. als solche überhaupt nicht haftet, sondern nur die einzelnen Gesellschafter. Der Tendenz der Haftungshäufung entsprechend ist anzunehmen, dass RAO. auch für den Fall, dass die Gesellschaft des BGB. als Eigenschuldner selbst haftet, neben dieser Eigenhaftung doch auch die Haftung der einzelnen Gesellschafter aufrecht erhalten, somit zwei Haftungsarten nebeneinander statuieren will. Eine derartige Auslegung steht dem Wortlaut des § 93 RAO., der von „sinngemässer" Anwendung der Vorschriften des BGB. spricht, nicht entgegen. Ist demnach eine Gesellschaft des BGB. Steuerschuldner, so haften die einzelnen Gesellschafter neben der Gesellschaft als solche ähnlich wie bei der o.H.G. Zu dem gleichen Ergebnis kommt R.F.H. 5, 47. In gleicher Weise gestaltet sich die Haftung beim nichtrechtsfähigen Verein (vergl. R.G.R. Komm. 5. Aufl. §§ 52/54 Anmerk. 2). Ist eine Kommanditgesellschaft auf Grund eines Steuergesetzes Steuerschuldner, so haftet neben ihr der persönlich haftende Gesellschafter unbeschränkt auch für Steuerschulden, der Kommanditist jedoch nur bis zur Höhe seiner Einlage, soweit sie nicht geleistet ist, §§ 161, 124, 171, 172 H.G.B. Bei der Kommanditgesellschaft auf Aktien haftet auch für Steuern nur der persönlich haftende Gesellschafter, § 32 Abs. I H.G.B., eine rechtliche Haftung des Kommanditisten be-

steht nicht, wohl aber haftet er wirtschaftlich, indem seine Einlage als Bestandteil des Gesellschaftskapitals von der die Gesellschaft selbst belastenden Haftung erfasst wird. Bei der eingetragenen Genossenschaft kommt eine Haftung der einzelnen Genossenschaftsmitglieder wie für die übrigen Gesellschaftsschulden so auch für die Steuerschulden der Gesellschaft nur im Falle des Konkurses in Frage; und zwar haften die einzelnen Mitglieder dann unbeschränkt bei der Genossenschaft mit unbeschränkter Haftpflicht (§ 2 Ziff. I §§ 119, 122 Gen.G.), nur mit einer bestimmten Haftsumme bei der Gen. mit beschränkter Haftpflicht. Bei der Gen. mit unbeschränkter Nachschusspflicht sind die Genossen nur der Genossenschaft gegenüber verpflichtet die zur Zahlung der von der Genossenschaft geschuldeten Steuern erforderlichen Nachschüsse zu leisten (§ 127 Gen.G.). Zu beachten ist eine derartige Nachschusspflicht der Mitglieder auch bei den anderen Arten der Genossenschaft im Falle des Konkurses (vergl. § 105 Gen. G.).

Kann nun in den Fällen, in denen die Gesellschafter auf Grund des Gesetzes unbeschränkt für Steuerschulden einzustehen hätten, wie Mrozek 1. Auflage § 93 Anmerk. 4 behauptet, eine rechtswirksame Beschränkung ihrer Haftung durch die Satzung eintreten? Eine derartige Möglichkeit würde einer vollkommenen Beseitigung der Mitgliederhaftung praktisch gleichkommen und so dem Sinn und Zweck des § 93 RAO. widersprechen, vergl. § 4 RAO.

Abschliessend sei noch darauf hingewiesen, dass neben dieser Haftung aus der Mitgliedschaft noch eine Culpahaftung der Mitglieder einer rechtsfähigen Person des Steuerrechts auch in ihrer Eigenschaft als gesetzlich Vertreter, Bevollmächtigte usw. in Betracht kommen kann. Vergl. hierüber unter Culpahaftung!

Eine Garantenhaftung liegt vor auch im Fall des § 22, Eink.St.G. Nach dieser Vorschrift wird das Einkommen der persönlich steuerpflichtigen Ehefrau dem des Ehemannes zugerechnet. Es wird die Fiktion aufgestellt, dass der tatsächlich bei der Person der Frau vorliegende objektive Steuertatbestand des Einkommensbezuges beim Ehemann entstehe; dementsprechend muss dann auch die rechtliche Folge des Steuertatbestands, die Steuerschuld — auch bezüglich des Einkommenbezugs der Ehefrau — allein beim Ehemann zur Entstehung kommen. Wenn die Ehefrau auf Grund §§ 95 Abs. II R.A.O., 22 Abs. II Eink.St.G. dennoch haftet, so kann diese Haftung, eben weil ihr der Steuertatbestand nicht zugerechnet wird, nicht eine Eigen- sondern nur eine Fremdhaftung sein. Haftungstatbestand ist das Bestehen

einer Ehe (vergl. hierüber Friedrichs S. 48), Nichtvorliegen dauernden Getrenntlebens, sowie Veranlagung des Einkommens der Ehefrau beim Ehemann. Becker 5. Aufl. § 79 Anmerk. 6 nimmt hier Selbstschuldnerschaft bei jedem Ehegatten insoweit an, als er mit eigenem Einkommen beteiligt ist; soweit der andere Ehegatte beteiligt ist, ist er Haftender. Diese Auffassung ist mit dem Wortlaut des § 22 des neuen Eink.St.G. nicht vereinbar; denn gerade aus der Bestimmung des Absatzes III wonach für die vermögensrechtlichen Beziehungen der Ehegatten untereinander jeder Ehegatte als Schuldner des Steuerteils gilt, der nach den Verhältniszahlen berechnet wird, die sich ergeben, wenn jeder Ehegatte mit seinem Einkommen getrennt veranlagt worden wäre, ist e contrario zu entnehmen, dass im Aussenverhältnis die Schuld als einheitliche zu betrachten ist. Abzulehnen ist auch Balls Auffassung (Einführung S. 114), dass eine Mehrheit von Schuldnern gegeben sei; denn die Frau kann hinsichtlich der Steuerschuld des Ehemanns nicht als Selbstschuldner in Betracht kommen, da bei ihr hiefür der sachliche Tatbestand nicht vorliegt und ihn ihr auch keine Sondervorschrift, wie umgekehrt beim Ehemann, zurechnet.

Anders ist die Lage im Fall des § 10 Vermögenssteuer-Ges., wonach die Ehegatten zusammen veranlagt werden und daher nach § 95 Abs. II R A O als Gesamtschuldner haften. Durch § 10 Verm.St.G. werden die bei jedem der beiden Ehegatten vorliegenden Steuertatbestände nicht wie im § 22 Eink.St.G. einem von ihnen zugerechnet, sondern beiden zusammen. Daher sind auch beide Ehegatten Steuerschuldner. So auch Ball (Einführung S. 114) ; die Auffassung Bekkers, wonach jeder Ehegatte teils Haftender, teils Schuldner sei, ist abzulehnen; denn die zur Begründung der Steuerschuld nötige Zurechnung des objektiven Tatbestandes (vergl. Hensel S. 60 ff. Vorliegen eines Einkommenbezugs) erfolgt kraft positiver Bestimmung des Gesetzes nicht bei einem der Ehegatten, sondern bei beiden zusammen. Abzulehnen ist auch die Auffassung von Strutz Verm.St.G. 1922 § 13 Verm.St.G. Anmerk. 2 wonach die Zurechnung nur ein rein formeller Akt sei. Die Zurechnung eines sachlichen Tatbestandes ist vielmehr von ausschlaggebender materieller Bedeutung, da sie eine der Grundlagen der Steuerschuldnerschaft bildet, vergl. Hensel S. 52 ff.

III. Culpahaftung.

Die zweite grosse Gruppe der steuerrechtlichen Haftungsfälle ist diejenige der Culpahaftung. Ihr Wesen besteht darin, dass sie neben dem äusseren Haftungstatbestand (tatsächliche oder rechtliche Beziehungen des Haftungsschuldners zum Steuerschuldsubjekt oder -objekt) immer auch ein psychisches Moment, ein Verschulden bei dem als Haftungsschuldner in Anspruch zu Nehmenden voraussetzt. Man kann hier demnach ähnlich wie beim Strafrecht von einem äusseren und inneren Tatbestand sprechen. Dieser innere Tatbestand muss mit dem äusseren in einem Causalitätsverhältnis (adaequater Causalzusammenhang) insofern stehen als ein Moment des äusseren Tatbestandes, die rechtswidrige Verkürzung des staatlichen Steueranspruches oder die rechtswidrige Gewährung einer Erstattung oder Vergütung, die Folge des inneren Tatbestandes, also eines beim Garanten vorliegenden Verschuldens sein muss.

Endlich bedarf es zur Geltendmachung des Haftungsanspruches in den wichtigsten Fällen (§ 90 RAO.) noch der Zustimmung des Landesfinanzamtes; diese Voraussetzung ist aber rein verfahrensrechtlicher Art.

Die Abhängigkeit der Haftungsschuld von einem Verschulden erklärt sich damit, dass die Haftung hier nicht nur den Zweck hat, den materiellen Steueranspruch des Staates durch eine Ersatzforderung gegen den Haftenden zu sichern, falls eine Befriedigung durch den Hauptschuldner nicht erfolgt, sondern auch den Haftungspflichtigen durch die Möglichkeit der Heranziehung seiner eigenen Person von vornherein anzuhalten, gewisse ihm auferlegte Pflichten zu beachten, insbesondere die Pflicht für Tilgung der Steuerschuld aus Mitteln des Steuerschuldners selbst zu sorgen. Diese Pflicht der Sorge für die Leistung der Steuerschuld eines Anderen kann verschieden gestaltet sein; so umfasst sie z. B. bei § 103 III RAO. die Pflicht der Nichtherausgabe von auf falschen Namen hinterlegten Guthaben oder Wertsachen, in den Fällen der §§ 84, 85, 86 dagegen obliegen den Vertretern die gesamten Pflichten wie dem Steuerschuldner selbst, im Fall der §§ 88, 89 kann der Umfang des Pflichtkreises verschieden sein, je nach dem Inhalt der Vollmacht. (Ueber das Wesen dieser Pflichten vergl. u. S. 36).

Welcher Art ist nun das die Culpahaftung begründende Verschulden? Für die meisten Fälle (§ 90 in Verb. mit §§ 84 bis 89) charakterisiert R.A.O. dieses Verschulden nicht näher sondern spricht lediglich von einer schuldhaften Verletzung steuerrechtlicher Pflichten. Es ist anzunehmen, dass darunter ein Verschulden nach den grundsätzlichen Begriffen, die an-

dere Rechtsgebiete aufstellen aber unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Steuerrechts zu verstehen ist. Es dürften demnach Vorsatz und Fahrlässigkeit, Begriffe, die das Steuerrecht selbst im § 165 Abs. III RAO. verwendet, auch unter den Verschuldensbegriff des § 90 RAO. fallen. Unter Vorsatz versteht die Straf- und Zivilrechtslehre das auf die Verwirklichung sämtlicher Tatbestandsmerkmale eines kriminellen bezw. zivilrechtlichen Deliktes gerichtete Wollen (vergl. Staudinger 7./8. Auflage Band I S. 146!). Für die steuerrechtliche Haftung kommen nur speziell steuerrechtliche Delikte, Verstösse gegen die durch die Steuergesetze auferlegten Pflichten in Betracht; ob dabei auch gleichzeitig der Tatbestand eines zivil- oder strafrechtlichen Deliktes erfüllt wird, ist für das Steuerrecht gleichgültig. Wenn z.B. ein steuerrechtlicher Bevollmächtigter seine Pflichten aus dem zivilistischen Auftrags- oder Dienstverhältnis verletzt, insbesondere ihm zur Einzahlung der Steuerschulden zur Verfügung stehende Geldmittel unterschlägt, so ist das für das Steuerrecht nur insoweit von Bedeutung, als dadurch unmittelbar Steuerforderungen des Reiches geschädigt werden. Nicht erforderlich ist, dass das steuerrechtliche Delikt im Sinn des § 90 sich immer zugleich als steuerstrafrechtliches der §§ 356 ff. R.A.O. darstellt, da aus dem Gesetzeswortlaut keine derartigen engen Beziehungen zum Steuerstrafrecht, das eine vom materiellen Steuerrecht unabhängige Rechtsmaterie darstellt, zu entnehmen sind.

Als Fahrlässigkeit bezeichnet die Strafrechtslehre die auf Vernachlässigung pflichtgemässer Aufmerksamkeit beruhende Unkenntnis der zum gesetzlichen Tatbestand eines kriminellen Delikts gehörigen Tatumstände (Frank 5./8. Auflage S. 137), die Zivilrechtslehre, das Ausserachtlassen der im Verkehr erforderlichen Sorgfalt (vergl. Staudinger 7./8. Auflage Ausführungen zu § 276 B.G.B. !). Der Unterschied in der Fassung der Definition beruht lediglich darauf, dass beim Strafrecht nur die pflichtwidrige Unaufmerksamkeit hinsichtlich bestimmter durch die Strafgesetze aufgezählter Tatbestände in Betracht kommt, auf dem Gebiete des Zivilrechts dagegen in Auswirkung der Vertragsfreiheit die Tatbestände hinsichtlich deren mangelnde Sorgfalt rechtlich bedeutend werden kann, je nach Lage des Einzelfalles, derart wechselnd und mannigfaltig sind, dass eine Erfassung durch Enumerierung nicht möglich ist. Da das Steuerrecht nicht alle einzelnen Tatbestände, bezüglich deren auf pflichtwidriger Unaufmerksamkeit beruhende Unkenntnis vorliegen kann, einzeln aufführt, ist für den Begriff Fahrlässigkeit die im Zivilrecht gebräuchliche Definition anzuwenden. (Vergl. Bekker 5. Aufl. § 90 Anmerk. 1). Beim Tatbestandsmoment der

Verkürzung des Steueranspruches ist zu untersuchen, wann eine derartige Verkürzung vorliegt, ob sie schon gegeben ist, „wenn die Durchführung der Ansprüche gegen den eigentlich Verpflichteten schwierig oder aussichtslos ist" (Becker 4. Aufl. § 90) oder ob eine Vollstreckung gegen den Hauptschuldner versucht worden sein muss. Letzteres ist abzulehnen, der Garantenhaftung wohnt der Zweck inne dem Steuergläubiger eine steuerliche Geldleistung zu verschaffen, um die bei alleiniger Verpflichtung des eigentlichen Steuerschuldners das Reich geschädigt würde. Es widerspricht dem Sinn und Zweck der Garantenhaftung eine möglichst einfache Befriedigung des staatlichen Steueranspruches zu gewährleisten, aber auch dem Grundsatz der „Billigkeit" der Besteuerung anzunehmen, dass das Reich ein Vollstreckungsverfahren gegen den Hauptschuldner vornehmen müsste, obwohl von vornherein zu erwarten ist, dass bei ihm ein Vollstreckungsversuch nicht zur Befriedigung des Steuergläubigers führen werde. Becker behauptet (§ 359 Anm. S. 688), es genüge nicht zur Verkürzung, dass jemand eine festgesetzte Steuer bei Fälligkeit vorsätzlich nicht zahlt, weil er das Geld, das ihm schon zur Verfügung stand, lieber anders verwendet. Hiezu ist zu bemerken, dass wohl ein Tatbestandsmerkmal der „Hinterziehung" im Sinne des § 359 fehlt, da bei dieser immer die Momente vis und fraus in die Erscheinung treten müssen; dagegen fehlt es nicht an der Verkürzung als solcher, die als äusseres Tatbestandsmoment zunächst durch psychische Momente, Schuldmomente nicht beeinflusst wird.

Unter die steuerrechtliche Culpahaftung sind folgende Fälle zu rechnen:

1. Die Vertreterhaftung im weitesten Sinn. Zum äusseren Haftungstatbestand gehören ein Vertretungsverhältnis hinsichtlich steuerrechtlicher Pflichten und eine Verkürzung des Steueranspruches. Unter die steuerlichen Vertretungsverhältnisse können fallen: solche auf Grund Vollmachtserteilung oder solche unmittelbar auf Grund Gesetzes.

a) Ein Vollmachtsverhältnis nach Steuerrecht braucht sich nicht immer mit einem Vollmachtsverhältnis des bürgerlichen Rechts decken, es genügt, dass der Auftraggeber den Bevollmächtigten in die Lage versetzt, über Vermögensstücke des Auftraggebers rechtlich zu verfügen, (vergl. R.F.H. 28.6.22. St.W. I. 881). Es braucht also insbesondere wo das bürgerliche Recht für die Vollmacht eine Form verlangt z.B. 313 B.G.B. diese nach Steuerrecht nicht gewährt sein. Ja kraft positiver Vorschrift des § 89 R.A.O. wird bereits jedes Auftreten als Bevollmächtigter, auch wenn der Wille des Ver-

tretenen dahin gar nicht gerichtet ist, einem Vollmachtsverhältnis gleich geachtet. Für das Steuerrecht ist demnach auch die Streitfrage belanglos, ob zur rechtswirksamen Erteilung einer Vollmacht eine Willenseinigung zweier Personen erforderlich ist, wonach der eine von ihnen sich verpflichtet, steuerrechtliche Pflichten des Anderen zu erfüllen oder Rechte im Namen und mit unmittelbarer Wirkung für den Vertretenen wahrzunehmen (vergl. Staudinger 8. Auflage Band I S. 632).

Während beim bürgerlich rechtlichen Vollmachtsverhältnis der Vertreter lediglich gegenüber dem Vertretenen verpflichtet ist, charakterisiert sich das steuerrechtliche Vollmachtsverhältnis dadurch, dass der Vertreter auch gegenüber dem Dritten, hier immer dem Reiche, kraft Gesetzes verpflichtet ist.

Ein Vollmachtsverhältnis oder vollmachtsähnliches Verhältnis erlangt aber nur dann steuerrechtliche Bedeutung, wenn die Vollmacht die Erfüllung von Pflichten umfasst, die dem Vollmachtgeber im Interesse der Besteuerung auferlegt sind oder die Wahrnehmung von Rechten, die ihm nach den Steuergesetzen zustehen. Der Steuerschuldner kann sich grundsätzlich hinsichtlich aller steuerlichen Pflichten und Rechte vertreten lassen, dem Steuergläubiger kommt es ja allein auf den Enderfolg an: materielle Tilgung der Steuerschuld aus den Mitteln des Steuerschuldners. In verschiedenen Ausnahmefällen freilich müssen auch andere Pflichten vom Steuerschuldner selbst erfüllt werden, wenn eine andere Person zu ihrer Erfüllung nicht imstande ist z.B. die Pflicht zur Auskunftserteilung, wenn es gerade auf die persönliche Kenntnis des Steuerschuldners selbst ankommt.

Soweit nicht derartige vom Schuldner selbst wahrzunehmende Pflichten in Frage kommen, kann die Vollmacht eine beschränkte oder unbeschränkte sein, d. h. sie kann sich auf alle Steuerpflichten beziehen oder nur auf einzelne. Geht es nicht aus dem Auftreten des Bevollmächtigten klar hervor, dass er nur hinsichtlich bestimmter steuerrechtlicher Pflichten den Vollmachtgeber vertreten will, so ist anzunehmen, dass ihm steuerliche Vollmacht bezüglich sämtlicher dem Vollmachtgeber auferlegten steuerlichen Pflichten zusteht §§ 89, 84 RAO.. Wenn § 89 RAO. dem als Bevollmächtigten Auftretenden die Pflichten eines gesetzlichen Vertreters auferlegt, so darf dies nicht dahin ausgelegt werden, dass dieser § eine beschränkte Vollmacht überhaupt ausschliessen und stets eine steuerliche Generalvollmacht annehmen wollte. Dies würde den Bedürfnissen des Wirtschaftslebens nicht entsprechen, weil dadurch viele Personen sich von vornherein

abschrecken liessen als steuerrechtliche Bevollmächtigte aufzutreten, die, falls eine hinsichtlich ihres Umfanges und damit der Haftungsverbindlichkeit beschränkte Vollmacht zulässig ist, Verpflichtungen aus einem dem Umfange nach z.B. nur auf bestimmte Steuern beschränkten Vollmachtsverhältnisse übernehmen würden. § 89 RAO. muss vielmehr so aufgefasst werden, dass jemand, der nicht die rechtliche Beschränkung seiner Vollmacht nachweist oder sie tatsächlich überschreitet, als im gleichen Umfange verpflichtet gilt gegenüber dem Reich wie der gesetzliche Vertreter.

Das „Auftreten als Bevollmächtigter" ist nicht dahin auszulegen, dass etwa nur derjenige, der der Steuerbehörde gegenüber formell tätig wird, darunter fallen soll. Der Wortlaut lässt vielmehr eine erweiternde Auslegung des Gesetzes dahin zu, dass darunter wohl auch Personen zu rechnen seien, die durch ihr Auftreten im Wirtschaftsleben den Anschein einer umfassenden und somit auch steuerrechtlichen Vertretungsberechtigung für die Person des Steuerschuldners erwecken. So dürfen stets die als Vermögensverwalter eines Steuerschuldners auftretenden Personen auch als steuerrechtlich Bevollmächtigte auftretend für den Bereich dieser Vermögensverwaltung zu betrachten sein. So hat der als Prokurist auftretende, wenn sich auch seine uneinschränkbare Vertretungsmacht nach §§ 49, 50 H.G.B. nur auf privatrechtliche Geschäfte bezieht, wohl auch als steuerrechtlich Bevollmächtigter hinsichtlich derjenigen Steuern zu gelten, welche mit dem Handelsgewerbebetrieb, für den er als Prokurist auftritt, unmittelbar zusammenhängen; denn es ist anzunehmen, dass er auch öffentlich rechtliche Geschäfte kraft der Prokura betätigen will, soweit die steuerrechtlichen Verpflichtungen im Zusammenhang mit der übrigen nach den Regeln des B.G.B. und H.G.B. normierten Tätigkeit des Prokuristen stehen. Wer als Prokurist auftritt, kann demnach z. B. für einen auf sein Verschulden, z. B. Nichteinreichung einer Steuererklärung, zurückzuführenden Umsatzsteuerausfall aus Umsätzen aus dem Handelsbetrieb, nicht aber aus Umsätzen von, dem Privatvermögen des Geschäftsherrn zuzurechnenden, Gegenständen haftbar gemacht werden. Ein Auftreten als steuerrechtlich Bevollmächtigter liegt auch dann vor, wenn jemand für einen Anderen ein Rechtsgeschäft, das einen eigenen in sich abgeschlossenen Steuerfall darstellt, in seiner Totalität erledigt, z.B. einen Hauskauf als Vertreter eines Anderen abschliesst und alle dazu nötigen rechtlichen und tatsächlichen Geschäfte vornimmt; da die Erledigung der Steuerverpflichtung gleichsam die vollkommen rechtliche Bereinigung nach der öffentlich rechtlichen Seite hin darstellt, muss in Anbetracht seines sonstigen Auftre-

tens angenommen werden, dass er auch bezüglich dieser Steuern als Bevollmächtigter auftreten will. Auch wer als Handelsbevollmächtigter nach § 54 H.G.B. auftritt, muss als bevollmächtigt auftretend für die mit dem Betrieb in Zusammenhang stehenden Steuern betrachtet werden.

Als besonderer Fall der Haftung als Bevollmächtigter ist das Auftreten als Verkaufsbevollmächtigter zu erwähnen : Der Bevollmächtigte behauptet vom Auftraggeber die Ermächtigung zu haben, dass was bei einem im Namen des Auftraggebers vorgenommenen Verkauf über den von diesem gesetzten Preis erzielt wird, für sich behalten zu dürfen. In diesem Fall kann die behauptete Verkaufsvollmacht nun ihrerseits selbst ein Veräusserungsgeschäft zwischen Vollmachtgeber und Bevollmächtigten darstellen nämlich, wenn sie eine Verpflichtung des Auftraggebers zur Veräusserung statuiert ; dann gilt im Geschäft mit Dritten der als Bevollmächtigter Auftretende als Eigentümer des Objekts und haftet bei event. daran anknüpfenden Steuern als Eigenschuldner. Wird eine derartige Verpflichtung des Vollmachtgebers nicht erwiesen, dann haftet der als Bevollmächtigter Auftretende für auf dem Objekt lastende Steuern als Garant nach den Voraussetzungen des § 90 RAO.; soweit Steuern jedoch auf dem vereinnahmten Entgelt liegen, haftet er teils für fremde, teils, soweit es in sein Eigentum übergeht, für eigene Schuld.

Aufgabe des als steuerrechtlicher Vertreter nach § 89 RAO. Auftretenden ist es in erster Linie Pflichten zu erfüllen. Können nun auch juristische Personen als Bevollmächtigte im Sinn des § 88 auftreten und demnach unter Umständen als Haftungsschuldner erscheinen ? Ja ; denn sie sind imstande durch ihre Organe die ihnen obliegenden Pflichten wahrzunehmen und andererseits mit ihrem Vermögen zu haften. So werden häufig Bankgesellschaften als Steuerbevollmächtigte anderer Steuerschuldner auftreten ; die Bank haftet dann für die durch Nichterfüllung ihrer Vertreterpflichten entstandene Verkürzung des Steueranspruches des § 90 RAO.. Ueber die Frage, ob die Organe der Bank wiederum für die bei der Bank begründete Haftungsschuld dem Reiche gegenüber einzustehen haben, vergl. unten 3.

Unfähig als steuerrechtlich Bevollmächtigter aufzutreten, sind in analoger Anwendung zivilrechtlicher Vorschriften geschäftsunfähige Personen (vergl. § 83 Abs. I. RAO.), dagegen nicht in der Geschäftsfähigkeit beschränkte Personen (§ 165 B. G. B.), da bei diesen Personen die Geschäftsfähigkeit nur in Richtung auf ihre eigenen Angelegenheiten beschränkt ist. Die Gefahr, dass hinsichtlich des Verfahrens oder

des materiellen Steueranspruchs durch das Verhandeln mit derartigen minderjährigen oder mit geistigen Mängeln behafteten Personen Nachteile für das Reich entstehen könnten, wird durch § 88 Abs. I Satz 2 abgemindert, wonach unfähige Bevollmächtigte zurückgewiesen werden können. Eine analoge Anwendung des § 179 Abs. III B. G. B., wonach der in der Geschäftsfähigkeit beschränkte Vertreter ohne Vertretungmacht dem Dritten gegenüber nicht haftet, ist ausgeschlossen. § 89 statuiert die Haftung der Vertreter ohne Vollmacht; er ist als lex specialis gegenüber dem auf die Anwendung des bürgerlichen Rechts verweisenden § 83 Abs. I R.A.O. zu betrachten.

Fällt der als Bote Auftretende unter dem Begriff des Bevollmächtigten nach § 89 R. A. O.? Bote ist eine Person, welche lediglich den von einer anderen Person ausgehenden Willensakt übermittelt, ohne dass bezüglich des zu äussernden Inhalts der Willenserklärung seiner eigenen Entschliessung etwas überlassen bleibt (Staudinger 7. S. Auflage Band I S. 612.). Auch das Botenverhältnis im Steuerrecht muss grundsätzlich nach zivilistischen Gesichtspunkten beurteilt werden. Bei Einflussnahme auf den Inhalt einer steuerrechtlichen Erklärung kann niemals ein Botenverhältnis vorliegen, auch eine Wissenserklärung ist einer Willenserklärung gleichzuachten, da mittelbar auch reine Wissenserklärungen auf die materielle Rechtslage von Einfluss sein können, vergl. z. B. eine Auskunftserteilung.

Ein Auftreten einer Person als sogenannter indirekter Stellvertreter — rechtliches Handeln im eigenen Namen mit der Absicht die rechtlichen Wirkungen einem Anderen zukommen zu lassen — ist für die Haftung nur insofern von Bedeutung, als es als Auftreten als Bevollmächtigter im Sinne des § 89 erkennbar ist.

Dem Bevollmächtigten gleichbehandelt wird hinsichtlich der Haftung der Beistand (§ 88 Abs. III, § 89 R.A.O.). Der Begriff des Beistandes deckt sich, da keinerlei zwingende Gründe bestehen, ihn anders zu fassen, mit dem des B.G.B. § 83 II RAO. vergl. § 1687 BGB.). Der Beistand ist eine Person, welche nicht wie der Vertreter für den Geschäftsherrn dessen Tätigkeit bei Ausführung des betreffenden Rechtsaktes selbst vollkommen übernimmt, sondern, welche die rechtliche Tätigkeit dem Geschäftsherrn überlassend nur eine beratende, unterstützende Rolle hat. Demnach hat der als Beistand im Sinne der §§ 89, 88 Abs. III R.A.O. Auftretende selbst keinerlei positive steuerrechtliche Pflichten; seine Pflichten bestehen zunächst nur gegenüber dem Steuerpflichtigen, und erst, wenn er im Laufe dieser Tätigkeit, z. B. durch schuldhafte falsche Beratung eine Schädigung des Steueranspruchs

hafte falsche Beratung, eine Schädigung des Steueranspruchs herbeiführt, ist seine Haftung auf Grund der §§ 90, 89, 88 Abs. III R.A.O. gegeben. Es kann anders wie bei der Vertretung nicht ein negatives Verhalten (Nichterfüllung gesetzlicher Pflichten) allein schon Voraussetzung für den Haftungseintritt sein, sondern es ist in Ermangelung steuerrechtlicher Pflichten das Vorliegen eines positiven Delikts, z.B. falsche Beratung, notwendig um eine Schädigung des fiskalischen Anspruches und damit eine Haftungspflicht zu begründen, in der Praxis wird vielfach freilich, wenigstens hinsichtlich Teilausführung steuerlich erheblicher Betätigung, die Beistandstätigkeit in Vertretertätigkeit übergehen. Die Unmöglichkeit Vertretertätigkeit und Beistandschaft in jedem einzelnen Fall zu unterscheiden, war wohl auch ein Grund, weshalb der Gesetzgeber den Beistand in den Kreis der haftenden Personen miteingeschlossen hat; ein weiterer Grund für seine Heranziehung mag dessen wichtiger psychischer Einfluss auf den Steuerpflichtigen und die beim Beistand häufig vorliegende bessere Kenntnis der steuerrechtlich erheblichen Umstände beim Steuerpflichtigen gewesen sein.

b) Während der Bevollmächtigte nach § 89 nur dann als Haftender herangezogen werden kann, wenn er auch als Bevollmächtigter auftritt, haften die gesetzlichen Vertreter physischer wie juristischer Personen schon auf Grund ihrer rechtlichen Eigenschaft, gleichgültig ob sie von der durch R.A.O. ihnen auferlegten Vertretungsbefugnis Gebrauch machen, §§ 84, 86 R.A.O. Vorausgesetzt ist selbstverständlich wie bei allen Fällen der Culpahaftung das Vorliegen des Schuldmomentes und eine Kürzung des staatlichen Steueranspruches. Bei der gesetzlichen Vertretung war es sogar noch nötiger wie beim Vollmachtsverhältnis dem Vertreter die Haftung mit aufzuerlegen, als ja hier die vertretende Person selbst nicht voll handlungsfähig ist und es somit der Billigkeit entspricht, eine Möglichkeit zu schaffen, wonach sie nicht in gleicher Weise für ihre Verbindlichkeiten herangezogen werden kann, wie eine Person, die rechtlich in der Lage ist, ihre Verpflichtungen persönlich ohne Zuhilfenahme von Vertretern zu erfüllen. Zu haften haben die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen des bürgerlichen und des Steuerrechtes sowie solcher natürlicher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind. Wer steuerrechtlich als juristische Person in Frage kommt und somit der Vertretung bedarf, muss aus den einzelnen Steuergesetzen entnommen werden; welche natürlichen Personen einer gesetzlichen Vertretung bedürfen, richtet sich nach bürgerlichem Recht kraft Verweisung des § 83 R.A.O.. Wer gesetzlicher Vertreter ist, bestimmt sich

für die natürlichen und die juristischen Personen ebenfalls nach bürgerlichem Recht (vergl. §§ 83, 84 R.A.O.), für die nur steuerrechtlich rechtsfähigen Personenvereinigungen stellt § 86 RAO. die Vorstände und Geschäftsführer und soweit solche nicht vorhanden sind, die Mitglieder für den Bereich des Steuerrechts den gesetzlichen Vertretern gleich.

Es kommen demnach als gesetzliche Vertreter in Betracht für die geschäftsunfähige oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkte minderjährige Person, soweit sie überhaupt als Inhaber eines Sondervermögens oder Sondereinkommens steuerrechtlich in Frage kommen kann: der Vater §§ 1627, 1630 B.G.B., in den Fällen der §§ 1684, 1685 B.G.B. die Mutter, bei fehlender elterlicher Gewalt oder Vertretungsberechtigung der Vormund; ist der Minderjährige auf Grund Ermächtigung des gesetzlichen Vertreters nach §§ 112, 113 B.G.B. für den Bereich dieser Ermächtigung unbeschränkt geschäftsfähig, so ist dennoch für die Steuern auch in diesen Fällen eine Haftung des gesetzlichen Vertreters selbst anzunehmen, denn es handelt sich doch im Steuerrecht um öffentlich-rechtliche Interessen, die eines erhöhten Schutzes bedürfen, der nicht garantiert ist, wenn der Minderjährige allein haftet. Die Vorschriften der §§ 112, 113 B.G.B. sind nur im Interesse des Privatwirtschaftsverkehrs erlassen, es besteht kein zwingender Grund sie ohne weiteres auch auf das Steuerrecht anzuwenden — Ist eine Person infolge Geisteskrankheit geschäftsunfähig, ihr aber kein gesetzlicher Vertreter bestellt, so hat das Finanzamt nur die Möglichkeit entweder diese Person selbst zur Haftung heranzuziehen oder durch Vermittlung des Staatsanwaltes nach § 646 Z.P.O. die Aufstellung eines Vormundes zu betreiben. — Ob der Pfleger (§ 1909 B.G.B.) als steuerrechtlicher gesetzlicher Vertreter oder Vermögensverwalter nach § 85 RAO. zu betrachten ist, ist Tatfrage und hängt vom Umfang seiner Vertretungsmacht ab. Dieser ergibt sich aus der Bestellung event. aus der Natur der ihm übertragenen Aufgabe (Staudinger 7./8. Auflage Band IV, 2 S. 1455) ; er wird ihm durch das Vormundschaftsgericht vorgezeichnet, während der Wirkungskreis des Vormundes vom Gesetz selbst umgrenzt ist. Becker (5. Auflage § 85 Anmerkung 1) lässt den Pfleger als Vermögensverwalter nach § 85 haften, er wird aber richtiger als gesetzlicher Vertreter anzusehen sein (Staudinger 7./8. Auflage I S. 623, Mrozek Anmerkung 9 zum § 83), da doch gesetzliche Vertretung immer dann gegeben ist, wenn die Fähigkeit eine andere Person rechtswirksam zu vertreten, unmittelbar auf gesetzlicher Ermächtigung beruht und andererseits dieser Vertretung der Charakter eines Amtes nicht innewohnt; praktisch ist es bedeutungslos, ob der Pfleger

nach § 84 oder 85 zur Haftung herangezogen wird.

Eine gesetzliche Vertretung, freilich in auf den häuslichen Wirkungskreis beschränktem Umfang, steht der Ehefrau gegenüber dem Ehemann auf Grund ihrer Schlüsselgewalt zu, § 1357 B.G.B. (vergl. Staudinger 7./8. Auflage Band IV, 1 S. 161). Soweit der Wirkungskreis der Ehefrau reicht, wird sie für daraus entspringende Steuerpflichten z.B. Luxussteuerpflicht aus nicht gewerblicher Veräusserung von Haushaltungsgegenständen als steuerrechtliche gesetzliche Vertreterin des Ehemannes haftbar gemacht werden können.

Für juristische Personen kommen als Vertreter in Betracht: beim rechtsfähigen Verein und bei der Stiftung der Vorstand §§ 26, 86 B.G.B. oder die besonderen Vertreter nach §§ 30, 86 B.G.B., die nicht als Bevollmächtigte, sondern als gesetzliche Vertreter zu betrachten sind (vergl. R.G.R. Kom. 5. Aufl. § 30 Anmerkung 1), bei der A.G. der Vorstand § 231 H.G.B., der Kommanditgesellschaft A. G. die persönlich haftenden Gesellschafter §§ 320, II, 170 H.G.B., bei der G.m.b.H. die Geschäftsführer § 35 G.m.b.H., bei der eingetragenen Genossenschaft der Vorstand § 24 Gen. Ges.; im Falle der Liquidation gelten die Liquidatoren als gesetzliche Vertreter, vergl. §§ 48 II B.G.B. 298 H.G.B. 70 G.m.b.H.G., 88 Gen.G.. Bei juristischen Personen des öffentlichen Rechtes bestimmen öffentlich rechtliche Normen, wem die gesetzliche Vertretung obliegt.

Als steuerlich rechtsfähige Gebilde, deren Vertretung sich nach § 86 R.A.O. beurteilt, sind vor allem zu nennen: nicht rechtsfähige Vereine, Gesellschaften des B.G.B., Bruchteilsgemeinschaften, Erbengemeinschaften, O.H.G., Kommanditgesellschaften, Rheedereien und Zweckvermögen. Der Begriff „Vorstände und Geschäftsführer" des § 86 R.A.O. ist ein rein steuerrechtl. und will dem Wesen des Steuerrechts entsprechend die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse erfassen, unbekümmert um die bürgerlich rechtliche Organisation der Vertretungsverhältnisse der betreffenden Gebilde (vergl. R.F.H. 24. 10. 23. St. W; III Nr. 25). Diese Absicht des Gesetzes ist besonders daraus zu ersehen, dass, wenn geschäftsführende Personen, gleichviel ob aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen, nicht vorhanden sind, die Mitglieder als Vertreter und Haftende betrachtet werden in dem Gedanken, dass diejenigen Personen herangezogen werden sollen, welche die Geschäfte tatsächlich führen; sind keine Geschäftsführer vorhanden, so wird eben angenommen, dass bei der Geschäftsführung jedes einzelne Mitglied mitwirkt. Sind freilich nach den Normen des Zivilrechts geschäftsführende Personen vorhanden, so wird eine Vermutung dahin bestehen, dass diese auch die steuerrechtlichen Geschäftsfüh-

rer im Sinne des § 86 darstellen. Beim nicht rechtsfähigen Verein sind daher in der Regel die Vorstände (§§ 54, 26 B.G.B.), bei der Gesellschaft des B.G.B. die mit der Geschäftsführung beauftragten Gesellschafter (§ 770 B.G.B.) heranzuziehen; steht jedoch die Geschäftsführung den Gesellschaftern gemeinschaftlich zu, § 709 B.G.B., so werden die tatsächlichen Verhältnisse in erster Linie zu würdigen sein, desgleichen bei der o.H.G. im Falle des § 125 I H.G.B. Aber auch wenn rechtlich eine Gesamtvertretung nach § 125 II H.G.B. besteht, kann wie im Fall des § 709 B.G.B. wenn die tatsächlichen Geschäftsführungsverhältnisse sich mit den rechtlichen nicht decken, der eine oder andere der zivilistischen Geschäftsführer nicht unter den Begriff eines Geschäftsführers im Sinn des § 86 R.A.O. fallen. Bei der Kommanditgesellschaft ist in der Regel der persönlich Haftende als steuerrechtlicher Geschäftsführer zu betrachten (§ 164 H.G.B.), bei der Rheederei der Korrespondentrheeder (§ 492 H.G.B.).

Sind keine Geschäftsführer vorhanden, so kann das Finanzamt nach § 86 III, wenn die Heranziehung der einzelnen Mitglieder wegen ihrer grossen Zahl Schwierigkeiten bereitet, die Aufstellung eines Steuerbevollmächtigten verlangen oder von sich aus einen der einzelnen Beteiligten als solchen mit Wirkung für die Gesamtheit behandeln; dieser hat dann gegenüber der Personenvereinigung mit Rücksicht darauf, dass seine Bestellung auf gesetzlicher Grundlage für den Gesamtbereich der steuerrechtlichen Angelegenheiten der Personenvereinigung erfolgt, die Stellung eines gesetzlichen Vertreters, nicht die eines Bevollmächtigten nach §§ 88, 89 R.A.O..

Mit der Culpahaftung der Geschäftsführer oder Mitglieder aus § 86 kann eine Causalhaftung derselben Personen in ihrer Eigenschaft als Mitglieder aus § 93 konkurrieren. Soweit geschäftsführenden Personen Geschäftsführungsmacht nur für einen bestimmten Wirkungskreis übertragen ist, werden sie häufig nicht als Geschäftsführer im Sinn des § 86, sondern als Bevollmächtigte nach § 88 R.A.O. zu betrachten sein.

c) Den gesetzlichen Vertretern und Bevollmächtigten stehen als „Vertreter im weiteren Sinn" diejenigen Personengruppen gleich, denen eine Vermögensverwaltung kraft Gesetzes oder behördlicher Anordnung, zusteht, ohne dass sie generelle Vertretungsmacht haben, desgleichen die durch letztwillige Verfügung, also durch Willenserklärung Privater, eingesetzten Vermögensverwalter § 85 R.A.O.. Beruht die

Verwaltung auf privatrechtlichem Rechtsgeschäft unter Lebenden, so greift § 89 ein (Becker § 85 Anmerkung 1).

Vermögensverwalter auf Grund Gesetzes sind:

der Ehemann als Verwalter des eingebrachten Gutes beim gesetzlichen Güterstand § 1363 I B.G.B., bei der Errungenschaftsgemeinschaft §§ 1525, 1373 B.G.B., bei der Fahrnisgemeinschaft §§ 1550, Abs. II, 1525, 1374 B.G.B., des Gesamtgutes bei der allgemeinen Gütergemeinschaft § 1443 I, der Errungenschaftsgemeinschaft §§ 1519, 1443 I, der Fahrnisgemeinschaft §§ 1549, 1443 I B.G.B.;

der überlebende Ehegatte bei der fortgesetzten Gütergemeinschaft § 1487 B.G.B.. Für letzteren Fall ist die Anwendbarkeit des § 85 durch R.F.H. Band 11 S. 64 ausgesprochen. — Wenn die Begründung zur RAO. zu den unter § 85 fallenden Personen auch den Vater, dem die Nutzniessung zusteht, anführt, so hält dem Mrozek (1. Auflage § 85 Anmerkung 2) richtig entgegen, dass der Vater im Regelfall d.h. wenn er im vollen Besitz der elterlichen Gewalt ist, nicht unter § 85 fällt, vergl. 1627, 1630 B.G.B.; er ist dann vielmehr gesetzlicher Vertreter im Sinn des § 84 R.A.O. — Wenn in dem Fall des § 1619 B.G.B. ein dem elterlichen Hausstand angehöriges volljähriges Kind sein Vermögen der Verwaltung des Vaters überlässt, so wird entgegen der Auffassung Mrozeks a.a.O. nicht ein Fall des § 85 R.A.O., sondern des § 88 anzunehmen sein, da bei § 1619 B.G.B. nicht die Uebertragung einer Vermögensverwaltung kraft Gesetzes unmittelbar vorliegt, sondern ein Privatrechtsgeschäft vorausgesetzt ist.

Vermögensverwalter auf Grund behördlicher Anordnung sind: der Nachlassverwalter §§ 1975, 1981 B.G.B., wohl auch — anders Mrozek § 85 Anmerkung 3 — der Nachlasspfleger § 1960, da er den Erben nur in beschränkter Beziehung, nämlich hinsichtlich der Erhaltung und Verwaltung des Nachlasses, nicht aber, was zur gesetzlichen Vertretereigenschaft erforderlich ist, hinsichtlich seiner gesamten rechtlichen Interessen vertritt, ferner der Pfleger, soweit seine Tätigkeit sich auf die Vermögensverwaltung beschränkt, ihm also nicht auch wie in den Fällen der §§ 1909 III, 1910 I B.G.B. die Sorge für die sämtlichen Angelegenheiten des Pflegebefohlenen übertragen ist; schliesslich der Konkursverwalter (dies hat R.F.H. Band 11, S. 302 bereits anerkannt), der Zwangsverwalter und der Sequester nach §§ 855, 844 Z.P.O.; letzterer aber nicht, wenn der zu pfändende Anspruch nur auf Herausgabe des Besitzes einer unbeweglichen Sache geht, da hier der Sequester nur zum Besitz nicht auch zur Verwaltung berechtigt ist (vergl. Gaupp-Stein 10. Auflage § 848 Anmerkung 3.).

Vermögensverwalter auf Grund letztwilliger Verfügung ist der Testamentsvollstrecker (§ 2197 B.G.B.). Sind mehrere Testamentsvollstrecker nach § 2224 B.G.B. vorhanden, so ist mit R.F.H. 15, 140 anzunehmen, dass der eine oder der andere von ihnen als Haftender in Anspruch genommen werden kann.

d) Einen Fall der Vertreterhaftung enthält § 87 in Verbindung mit 90 RAO.. Danach sind Haftungstatbestand rechtliche Beziehungen von Personen zum hinterlassenen Vermögen eines — durch Tod, bezw. bei einer Personenvereinigung, durch Auflösung — weggefallenen Steuerschuldners. Es haften nach § 87 Rechtsnachfolger, Testamentsvollstrecker, Erbschaftsbesitzer, Pfleger, Liquidatoren und Verwalter für die beim Erblasser oder dem weggefallenen rechtsfähigen Gebilde entstandenen, aber auch für die aus dem Nachlassfall selbst entstehenden Steuerschulden. RAO. will hier diejenigen Personengruppen erfassen, welchen nach den Verhältnissen des Lebens ein gewisses Mass von rechtlicher oder tatsächlicher Verfügungsmacht über das der Besteuerung zugrunde liegende Objekt zukommt. Andererseits will sie aber wieder eine gewisse Begrenzung in diesem Personenkreis schaffen, indem sie ausdrücklich nur diejenigen Personen heranzieht, bei welchen gewisse, durch bürgerliches Recht geregelte Rechtsverhältnisse vorliegen; dass § 87 in diesem Sinn streng auszulegen ist, geht insbesondere daraus hervor, dass er durch ausdrücklichen Hinweis auf § 2018 B.G.B. den Begriff „Erbschaftsbesitzer" vollkommen mit dem des B.G.B. identifiziert und somit zeigt, dass hier ein bürgerlich rechtlicher, nicht ein wirtschaftlicher Begriff angewandt werden soll; auch die genaue Differenzierung der einzelnen Personengruppen im § 87 RAO., durch welche die verschiedenartigsten tatsächlichen Verhältnisse erfasst werden, verrät diese Absicht des Gesetzes.

Ueber die rechtliche Natur der Haftung dieser Personengruppen sind folgende Konstruktionen möglich: aa) Mit Wegfall des Steuerschuldners erlischt die Steuerschuld; es besteht lediglich eine Fremdhaftung ohne Schuld weiter. bb) Die Steuerschuld bleibt bestehen auch mit Wegfall des ursprünglichen Schuldners; Träger der Schuld wird das hinterlassene Vermögen selbst. Neben diese „Sachschuld" tritt dann noch eventuell die Fremdhaftung der oben angeführten Personengruppen. cc) Der „Haftende" selbst ist Eigenschuldner, nicht Garant. dd) Die Schuld ist als Eigenschuld auf den Erben übergegangen; daneben besteht Fremdhaftung der zum Nachlass in Beziehung stehenden Personen.

ad aa) Die Steuerschuld ist gemäss § 81a beim Steuer-

schuldner entstanden. Schon die Ausdrucksweise des § 87 lässt erkennen, dass die Steuerschuld mit dem Wegfall des Steuerschuldners nicht erlischt; insbesondere aber ergibt sich dies aus folgender Erwägung: § 87 in Verbindung mit 90 statuiert unter gewissen Voraussetzungen die Entstehung einer Haftung. Dieses Entstehen einer Haftung setzt aber seinerseits das Bestehen einer Steuerschuld voraus; nach dem Begriffe der Fremdhaftung (vergl. oben S. 2) wird diese durch eine Steuerschuld bestimmt; ist aber, wie nach vorstehender Annahme die Steuerschuld bereits vor Entstehen der Fremdhaftung erloschen, so kann sie als nicht mehr existierend die Fremdhaftung nicht bestimmen.

Ist es aber nun nicht möglich, dass die Schuld selbst zwar noch fortbesteht aber als Schuld ohne Schuldner, als blosses „Bekommensollen" ? Nach germanistischer, dem bürgerlichen Recht entnommener Auffassung ist die Schuld vor allem Gläubigerschuld, der Schuldner kann also fehlen (vergl. von Schwerin Sch. u. H. im geltenden Recht). Diese Meinung kann aber in Konsequenz der oben S. 2 vertretenen Anschauung, wonach jede Steuerschuld ohne weiteres die Haftung des Schuldners selbst in sich schliesst, für den Bereich des Steuerrechts nicht geteilt werden ; denn wenn der Schuldner wegfällt, wäre ja dann die dem Schuldverhältnis innewohnende Haftungsfunktion subjektslos. Durch Wegfallen des Schuldners wird das Steuerschuldverhältnis vielmehr eines seiner wesentlichen rechtlichen Bestandteile beraubt und existiert nicht mehr.

Diese Vernichtung des ganzen Schuldverhältnisses kann auch nicht etwa dadurch geheilt werden, dass das Gesetz ein neues Schuldverhältnis in Gestalt einer Garantenhaftung schafft; denn die Verbindlichkeit des Haftungsschuldsubjektes entspringt doch einem ganz anderen Tatbestand als diejenige des eigentlichen weggefallenen Steuerschuldners und ist sonach die daraus sich ergebende Schuld ihrem Wesen nach etwas ganz anderes als die Hauptschuld.

ad bb) Abzulehnen ist auch eine Konstruktion, wonach mit Wegfall des ursprünglichen Steuerschuldners das hinterlassene Vermögen selbst als steuerrechtliches Subjekt, als Rechtsnachfolger des weggefallenen Schuldners in das bestehende Steuerschuldverhältnis eintritt. Ein Vermögenskomplex, wie das hinterlassene Vermögen kann nur dann Träger einer Schuld sein, wenn ihm das positive Recht, den Charakter einer rechtsfähigen Person verleiht. Eine derartige Bestimmung enthalten bezüglich des hinterlassenen Vermögens weder RAO. noch die Einzelsteuergesetze. Wohl werden in letzteren bisweilen Vermögenskomplexe als solche für steuerpflichtig erklärt, so Zweckvermögen nach § 6 Körp.

St. G. und § 2 Ziffer II b Vermögenssteuergesetz. Jedoch beziehen sich diese ausdrücklichen Vorschriften nur auf den Bereich des sie enthaltenden Gesetzes, haben also nicht generelle Rechtsfähigkeit für den Bereich des gesamten Steuerrechts. Uebrigens wird der Nachlass und das hinterlassene Vermögen einer aufgelösten Personenvereinigung auch in keinem der Einzelgesetze als Steuerschuldner betrachtet; wenn § 15 Abs. III. Erbschaftssteuergesetz in d. F. vom 22. 8. 25 von einer „Haftung" des Nachlasses spricht, so ist damit nicht der Nachlass zum rechtsfähigen Steuerschuldner geworden, sondern es handelt sich vielmehr hier um einen Fall der Sachhaftung.

ad cc) Auch diese Konstruktion ist nicht haltbar: die Haftung nach §§ 87, 90 R.A.O. ist keine Causalhaftung, sondern tritt nur bei Vorliegen eines Verschuldens und einer dadurch bewirkten Steuerverkürzung ein. Der Eintritt dieser Voraussetzungen muss aber nicht notwendig begrifflich mit denjenigen des Wegfalles des Steuerschuldners zusammenfallen, wird vielmehr meistens zeitlich sich nicht mit ihm decken, sondern erst später eintreten. Es wäre daher für die dazwischen liegende Zeit überhaupt kein Steuerschuldner vorhanden, die Schuld somit lediglich eine Gläubigerschuld (vergl. die Ausführungen zu aa). Im Falle des Eintritts der in §§ 87, 90 aufgestellten Voraussetzungen dann von einem Wiederaufleben der ursprünglichen Steuerschuld der in § 87 benannten Personen als Rechtsnachfolger des weggefallenen Schuldners zu sprechen, ist nicht möglich, da der Begriff der Rechtsnachfolge voraussetzt, dass diese gleichzeitig mit dem Eintritt des Wegfalles des Rechtsvorgängers rechtswirksam wird und das gleiche Recht zum Gegenstand haben muss, während vorliegenden Falles die Haftungsschuld ihrem Entstehen und Umfang nach sich nicht mit der ursprünglichen Steuerschuld identifizieren lässt.

ad dd) Am richtigsten erscheint die Auffassung, dass die Steuerschuld beim Wegfall einer natürlichen wie auch bei der Auflösung einer juristischen Person auf den bürgerlich rechtlichen Erben bzw. sonstigen Universalrechtsnachfolger übergeht, die in den §§ 87, 90 R. A. O. statuierte Haftung lediglich aber eine Fremdhaftung dritter Personen darstellt. Für den Erben kann zur Begründung dieser Anschauung § 95 III R. A. O. herangeführt werden; „haften" im Sinne dieser Vorschrift bedeutet eben nicht eine Fremdhaftung sondern eine selbstschuldnerische Haftung, (vergl. auch Becker 4. Auflage § 87 Anmerkung 1, wo von einem Uebergang der Steuerschulden auf den Erben gesprochen wird.). Nach diesem § 95 III RAO. haftet der Erbe entsprechend dem bürgerlichen Recht für Schulden des Erblassers grundsätzlich

unbeschränkt, jedoch beschränkbar (vergl. R. G. R. Kom. 5. Aufl. Vorbemerkung 1 zu § 1967 B. G. B.). Der Uebergang der unbeschränkten Haftungsverpflichtung auf der Grundlage des § 95 III und derjenige des Pflichtenkreises des ursprünglichen Schuldners nach § 87 I stellen in ihrer Verbindung eine Rechtsnachfolge in die Schuld des ursprünglichen Steuerschuldners selbst dar. Dass im § 95 III die Möglichkeit der Beschränkung der Haftung entsprechend den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes gegeben ist, steht der Annahme einer Gesamtrechtsnachfolge in steuerrechtliche Schulden nicht entgegen, da ja auch ihrem Umfange nach ebenso wie im Erbrecht des B. G. B. im Augenblick des Ueberganges die Schuld die gleiche ist und erst nach Uebergang durch Beschränkung eine Wandlung dahin erfährt, dass sie nur, soweit sie aus dem Nachlass getilgt werden kann, geschuldet ist.

Bei den aus dem Nachlass selbst entstehenden Steuerschulden des § 87 II (z. B. einer Umsatzsteuerschuld aus einem zum Nachlasse gehörenden Betriebe, die erst nach dem Erbfall entsteht) kann zwar eine Rechtsnachfolge nicht angenommen werden, da sie ja in der Person des Erblassers noch gar nicht entstanden waren. Da jedoch auch hier dem Erben alle Pflichten eines Steuerschuldners obliegen (§§ 87 II, 95 II RAO), wird man hier anzunehmen haben, dass diese Schulden schon bei ihrer Entstehung der Person des Erben zugerechnet werden müssen, selbst wenn im Zeitpunkt ihrer Entstehung noch gar nicht feststeht,, wer Erbe ist. Soweit freilich die Einzelgesetze für diesen Fall einen anderweitigen Steuerschuldner ausdrücklich bestimmen (z. B. § 15 Erbsch. St. G. 1925: den Erwerber), gehen diese Sondervorschriften der lex generalis der §§ 95 III, 87 II RAO vor; sollen in diesen Sonderfällen die Erben dennoch zur Haftung herangezogen werden, so kann dieses nicht auf Grund des den Schuldenübergang bestimmenden § 95 III erfolgen, sondern es ist hiezu eine besondere sie hier als Garanten bestimmende Vorschrift erforderlich, wie sie z. B. § 15 III Erbsch. St. G. 1925 enthält.

Für den Wegfall steuerrechtlicher Personenvereinigungen findet sich eine den Uebergang der Steuerschuld selbst festlegende ausdrückliche Bestimmung in R.A.O. nicht. Man wird aber hier, da die Annahme eines Ueberganges der Steuerschuld auf das hinterlassene Vermögen selbst nicht geteilt werden kann, — vergl. die Ausführung zu bb — in analoger Anwendung des § 95 zum Ergebnis kommen, dass hier die den Erben als Universalrechtsnachfolger entsprechenden nunmehrigen Träger des hinterlassenen Ver-

mögens (§§ 304, 305, 306 H.G.B., 80, 81, I. G.m.b.H. Ges. und R.F.H. vom 22.9.25 St. W. 1925 S. 1839 *) wie für die zivilrechtlichen Schulden, so auch bezüglich der steuerrechtlichen Verpflichtung als Träger der Steuerschuld des weggefallenen Rechtssubjektes selbst gelten.

2. Culpahaftung bei Unterlassung von Anzeigen:

a) nach § 97 I RAO. sind bei Wegfall eines Steuerpflichtigen gewisse zum hinterlassenen Vermögen in rechtlicher Beziehung stehende Personengruppen, bei Kenntnis von Unterlassung oder unrichtiger Abgabe von dem Steuerschuldner obliegenden Erklärungen, verpflichtet diese dem Finanzamt binnen Monatsfrist anzuzeigen; für den Fall der Unterlassung der Anzeige haften sie für die Anspruchsverkürzung. Haftungstatbestand ist demnach: Vorliegen von Beziehungen im Sinn des § 97 zum hinterlassenen Vermögen, Kenntnis des Nichtvorliegens einer ordnungsmässigen Erklärung, Unterlassung einer Anzeige und Kürzung des Steueranspruches. Bezüglich dieser Kürzung ist zu beachten, dass hiefür einzustehen ist, auch soweit sie nicht auf Causalzusammenhang mit der Unterlassung einer Anzeige beruht; es ist dies eine Verschärfung gegenüber den Vorschriften im § 90, wo nur Haftungspflicht für durch schuldhaftes Handeln verursachte Kürzung besteht. Eine ausdrückliche Bestimmung darüber ob nur eine schuldhafte Unterlassung der Anzeige die Haftungspflicht begründet oder auch eine schuldlose — wenn z. B. bei Unterbrechung des gesamten Verkehrs in Folge höherer Gewalt eine Mitteilung an das Finanzamt nicht möglich ist — enthält § 97 nicht. Dennoch dürfte auch dieser Fall zur Culpahaftung zu rechnen sein: es wäre unbillig namentlich in Hinblick darauf, dass diese Haftung eine unbeschränkte ist und dem Zweck des Gesetzes widersprechend, jemanden auf Grund blosser Kenntnis der pflichtwidrigen Unterlassung einer Anzeige im Falle seines schuldlosen Nichtvermögens schlechter zu stellen als denjenigen, der diese Kenntnis nicht erlangt hat. Entsprechend ist der Haftungstatbestand der Fälle 97 II, 97 III RAO. auszulegen. Bei 97 II ist zu beachten, dass hier bei schuldhafter Unterlassung der Anzeige die Haftung für alle auf dem Betrieb lastenden Steuerschulden eintritt, während die Causalhaftung nach § 96 nur die festgesetzten noch nicht entrichteten Steuern betrifft.

*) Nach dieser Entscheidung haftet die Reichsbahngesellschaft für die Steuerschulden des Unternehmens „Deutsche Reichsbahn" nicht kraft bürgerlichen Rechts, sondern als Universalrechtsnachfolgerin auf Grund öffentlichen Rechts.

3. Culpahaftung bei Herausgabe von Vermögenswerten:

a) § 165 RAO.. Der Haftungstatbestand besteht in der ohne behördl. Genehmigung erfolgten Herausgabe von auf falschem oder unrichtigem Namen errichteten Guthaben oder hinterlegten Wertsachen und einer dadurch bewirkten Verkürzung des staatlichen Steueranspruchs, wozu noch das innere Tatbestandsmoment des Verschuldens hinzutreten muss.

b) Haftung von Gewahrsamspersonen nach § 15 Abs. VI Erbsch.St.Ges. 1925 (vergl. Finger S. 198 Anmerkung 7.).

4. Eine Abgrenzung der in den §§ 84 mit 89, 90 angeführten Haftungstatbestände bildet der Haftungstatbestand des § 90 II R.A.O.. Rechtsanwälte haften wegen Handlungen, die sie in Ausübung ihres Berufes bei der Beratung in Steuersachen vorgenommen haben, nur dann, wenn diese Handlungen eine Verletzung ihrer Berufspflicht enthalten und diese Verletzung im ehrengerichtlichen Verfahren festgestellt ist.

Im allgemeinen wird jede beratende Tätigkeit des Rechtsanwaltes als Beistandsverhältnis zu betrachten sein und somit nach §§ 88 III, 89, unter die Haftung des § 90 fallen. Man wird aber annehmen müssen, dass nach dem Willen des Gesetzes die Beistandstätigkeit also die rein beratende Tätigkeit von der Haftung nach § 90 I auszunehmen und der Sonderbestimmung des § 90 Abs. II zu unterstellen ist, für eine Tätigkeit dagegen in der Eigenschaft als gesetzlicher Vertreter, Bevollmächtigter, wenn der Anwalt an Stelle des Steuerschuldners auftritt, die gewöhnlichen Haftungsvorschriften des § 90 I anzuwenden sind. Diese besondere Behandlung der ausschliesslich beratenden Tätigkeit rechtfertigt sich damit, dass gerade bei der sich häufig mit komplizierten Rechtsfragen befassenden beratenden Tätigkeit des Anwalts die Feststellung eines Verschuldens ungleich schwieriger ist (und daher eines besonderen Masstabs bedarf) als bei der im allgemeinen lediglich sich mit formellen Geschäften befassenden Tätigkeit als gesetzlicher Vertreter, Testamentsvollstrecker usw., dem nur die gesetzlich genau umrissenen besonders auferlegten Pflichten obliegen. Freilich wird in den meisten Fällen der Vertretung gleichzeitig auch eine beratende Tätigkeit des Anwalts vorliegen. Praktisch fällt daher meist auch die Vertretertätigkeit unter die Sondervorschrift des § 90 II ; eine grundsätzliche Unterstellung durch das Gesetz selbst aber ist abzulehnen. (So im Ergebnis Mrozek 1. Aufl. § 90 Anmerk. 4; anders Becker 4. Aufl. § 90 Anmerkung 4 Abs. II, wonach § 90 II unmittelbar auf die Vertretertätigkeit des Anwalts anzuwenden ist.).

Besondere Schwierigkeiten bereitet hier die Frage wann ein Anwalt „in Ausübung seines Berufes" handelt, insbe-

sondere ob eine hauptamtliche Beratungstätigkeit als Syndikus oder eine aus Freundschaft unentgeltlich übernommene Beratung in Steuersachen unter die Sondervorschrift des § 90 II fällt. Die Frage dürfte zu bejahen sein. Die Fassung „Rechtsanwälte sind... nur dann schadenersatzpflichtig" lässt darauf schliessen, dass die Bestimmung des § 90 II eine besondere Schutzvorschrift für die Anwälte sein soll. Dieser Schutz, den das ehrengerichtliche Verfahren gewährleistet, würde aber bedeutend eingeschränkt, wenn jede beratende Tätigkeit, möge sie auch noch so hohe Anforderungen an das Können und Wissen des Anwalts stellen, soweit sie ausserhalb seines engsten Berufskreises liegt, hinsichtlich ihrer Beurteilung nicht zunächst dem Ehrengerichte sondern sofort und unmittelbar der Steuerbehörde unterstellt wäre.

5. Nicht der Culpahaftung sondern der Causalhaftung zuzurechnen sind die Fälle der §§ 34 Satz 2 Halbsatz 2 Kap. Verk. St. G. und 15 Abs. 5 Erbsch. St. G. 1925. a) Zwar erwähnt § 34 Satz 2 Halbs. 2 K.V.St.G. auch ein psychisches Moment, die Kenntnis der Nichterfüllung einer Steuerschuld; diese Kenntnis ist aber eine rein intellektuelle Tatsache, hat mit dem Willenselement, das bei jedem Verschulden — auch bei der Fahrlässigkeit — mitwirkt nichts zu tun. Insbesondere gehört aber dieses psychische Moment nicht unmittelbar zum Tatbestand, sondern es ist vielmehr erst an die Tatsache des Nachweises dieses psychischen Zustandes das Entstehen einer Haftungsschuld geknüpft. Dieser Nachweis kann bei der zwingenden Natur des Steuerrechts nur nach den für dessen Bereich geltenden formellen und materiellen Vorschriften erbracht werden. Er erfolgt also in einem steuerrechtlichen Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren, als welches im weiteren Sinn auch das Rechtsmittelverfahren zu betrachten ist und beurteilt sich hinsichtlich seiner rechtlichen Wirksamkeit nach den besonderen Rechtskraftnormen des Steuerrechts (vergl. Hensel S. 147 ff. insbesondere S. 151 Fussnote 1). Es dürfte anzunehmen sein, dass bereits die formelle Unanfechtbarkeit des Nachweises der Kenntnis der Nichterfüllung der Steuerschuld den Haftungstatbestand vollendet. Es ist also dieses Haftungstatbestandsmoment des Nachweises als ein formell rechtlicher materiell rechtliche Wirkungen erzeugender Akt zu charakterisieren. b) Im Fall des § 15 Abs. 5 Erbsch.St.G. ist Haftungstatbestand der Empfang von durch die Erben, Testamentsvollstrecker und die anderen dort aufgezählten Personen vor Steuerentrichtung ausgeantworteten Nachlassgegenständen; dieses äussere Tatbestandsmoment wird durch Aufstellung eines negativen Tatbestandesmomentes eingeengt. Dieses negative Moment ist die auf psychischem Gebiete liegende Tatsache

des Fehlens des guten Glaubens d. h. des nicht grobfahrlässigen Nichtkennens des Umstandes, dass es sich hier um Gegenstände handelt, bezüglich derer das Gesetz wegen noch nicht entrichteter Steuer die Gewahrsamsübertragung verboten hat.

Sobald diese beiden Voraussetzungen — die Ausantwortung der bezeichneten Gegenstände durch die aufgeführten Personengruppen bei nicht entrichteter Steuer und das Fehlen des guten Glaubens — gegeben sind, ist die Haftungsschuld entstanden. Die prozessuale Feststellung des Nichtvorliegens des guten Glaubens ist hier zur Tatbestandserfüllung nicht erforderlich. Eine prozessuale Feststellung kann daher niemals auf den Haftungstatbestand als solchen eine Rückwirkung haben, sondern höchstens auf das ganze hieraus entspringende Haftungsforderungsverhältnis als rechtliche Gesamtheit; inwieweit eine Rückwirkung in dieser Beziehung möglich ist, beurteilt sich nach den allgemeinen Lehren über die materielle Rechtskraft von Verwaltungsakten.

IV. Steuerrecht und Privatrecht.

Die im Vorstehenden angeführten Haftungstatbestände sind, wie schon erwähnt, stets Inhalt einer steuerrechtlichen Norm, also Rechtsbegriffe des Steuerrechts. Ihrem materiellen Gehalt nach decken sie sich zum grossen Teil mit Begriffen, die das Zivilrecht aufstellt, z. T. aber stellen sie vom Standpunkt des Zivilrechts betrachtet, blosse wirtschaftliche und soziale, also tatsächliche Zustände und Vorgänge dar.

In den Fällen, in denen der steuerrechtliche Tatbestand sich mit einem zivilrechtlichen Begriff deckt, ist — ohne dabei von dem Grundsatz der Selbständigkeit der Steuerrechtsbegriffe abzugehen — anzunehmen, dass der Gesetzgeber nicht den dem zivilrechtlichen Tatbestand im Regelfall zugrundeliegenden wirtschaftlichen Sachverhalt, sondern vielmehr den zivilrechtlichen Tatbestand selbst zur Haftungsgrundlage machen, also einen Zivilrechtsbegriff für das Steuerrecht recipieren wollte ; denn wenn der Gesetzgeber vom Zivilrechtsbegriff abgehen wollte, so wären ihm sicher in Anbetracht der heutigen verfeinerten Gesetzestechnik, die Mittel ein derartiges Wollen im Gesetz auszudrücken, in hinreichendem Maße zur Verfügung gestanden. Ein zwingender Grund aber, der die Verwendung von zivilrechtlichen Begriffen als Haftungstatbestände ausschliessen würde, ist nicht gegeben. In vielen Fällen wird es sich für den Gesetzgeber empfehlen, nicht einen Vorgang des tatsächlichen Lebens, sondern

einen Begriff des Zivilrechts zur Haftungsgrundlage zu machen, schon aus dem Gesichtspunkte, dass die Existenz eines zivilen Rechtsgeschäfts für den Steuergläubiger häufig leichter nachweisbar ist, als die des dem Zivilrechtsgeschäft entsprechenden wirtschaftlichen Vorganges.

Diese Verwendung zivilrechtlicher Begriffe im Steuerrecht beruht nicht etwa auf dem Gedanken, dass es sich hier um allgemeine Rechtsbegriffe handle, die für das Gebiet des gesamten deutschen Rechtes Geltung hätten, sondern auf dem ausschliesslichen Zweckgedanken, dass Begriffe, welche ursprünglich vom bürgerlichen Recht aufgestellt sind, sich in gewissen Fällen als Bestandteile steuerrechtlicher Normen eignen, sodass hier von einer Schaffung neuer, dem Steuerrecht selbst entspringender Begriffe Abstand genommen werden darf.

Den Ausführungen Ball's St. u. Pr. S. 149, dass die Begriffe des materiellen Steuerrechts grundsätzlich auch dann selbständig sind, wenn sie mit Wortbegriffen des Privatvermögensrechts gleichlautend sind, muss mit Hensel St. u. W. 1925 S. 1974 entgegen gehalten werden, dass eine derartige Auslegung eine Ueberspannung des Gedankens der Selbständigkeit des Steuerrechts darstellt und einer Zweckauslegung im Sinne des § 4 RAO. widerspricht, da in diesen Fällen eben gerade der Zweck des Gesetzes im Interesse der Rechtseinfachheit und Rechtssichereit erfordert, den Steuertatbestand an das zivilrechtliche Formalgeschäft anzulehnen.

Nimmt man mit Hensel im Falle der Verwendung des gleichen Wortbegriffs das grundsätzliche materielle Zusammenfallen von Steuertatbestand mit einem ursprünglich dem Zivilrecht angehörenden Begriff an, so muss man erst recht zu dieser Anschauung kommen, wenn steuerrechtlicher Haftungstatbestand und Zivilrechtsbegriff sich decken. Denn gerade das Moment, welches am meisten für die grundsätzliche Selbständigkeit der Steuerrechtsbegriffe spricht, die Absicht des Steuergesetzes eine wirtschaftliche Verschiebung, ein wirtschaftliches Machtverhältnis zu erfassen, tritt beim Haftungsrecht, das nicht auf wirtschaftlichen Gesichtspunkten, insbesondere nicht auf dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit des Schuldners aufgebaut ist, sondern auf dem Gedanken möglichster Sicherung des Steuergläubigers beruht, häufig in den Hintergrund: Würde der Haftungstatbestand nur Subjekte erfassen, bei denen wirtschaftliche Beziehungen zum Steuerschuldner oder zum Steuerobjekt nachgewiesen werden können, so wäre der Kreis der in Betracht kommenden Haftungssubjekte ein weit engerer als wenn man auch diejenigen

heranzieht, bei denen ein Vorliegen gewisser rechtlicher Tatsachen auch auf ein Vorliegen wirtschaftlicher Beziehungen schliessen lässt. Eine derartige enge Auslegung würde also eine weitgehende Schmälerung der materiellen Rechte des Staates bedeuten und somit dem im Steuerrecht herrschenden Zweckgedanken des Staatsinteresses widersprechen.

Praktisch wird der Streit, ob bei gleichem Wortbegriff auch materiell Zivil- und Steuerrechtsbegriff sich decken, dann wenn der betreffende Vorgang (Haftungstatbestand) ein nichtiges oder anfechtbares Privatrechtsgeschäft darstellt. Nimmt man an, dass der Haftungstatbestand lediglich unter dem Gesichtspunkt der Sicherung des Staatsinteresses unabhängig vom Zivilrechtsgeschäft nach steuerrechtlichen Normen zu beurteilen ist, so muss man jeden zivilrechtlichen Mangel des Haftungstatbestandes als steuerrechtlich unerheblich betrachten. Geht man dagegen, wie vorliegende Arbeit, von dem Gedanken aus, dass in diesen Fällen das Steuerrecht bewusste in Zivilrechtsverhältnis als Haftungstatbestand oder Bestandteil des Haftungstatbestandes recipiert, so muss man dazu Stellung nehmen, ob und wie weit Mängel dieses Zivilrechtsgeschäfts den steuerrechtlichen Tatbestand beeinflussen können.

Hinsichtlich der wegen Gesetzwidrigkeit oder Sittenwidrigkeit nichtigen Geschäfte hat die neuere Rechtssprechung des Reichsfinanzhofs (vgl. Ball St. u. Pr. S. 82 ff.) bezüglich der Steuerschuld den Grundsatz aufgestellt, dass es gleichgültig sei, „ob der Verkehrsvorgang bürgerlich rechtlich gültig oder ungültig ist, wenn und solange nur ein derartiger Rechtsmangel nicht zur Rückgängigmachung des Verkehrsvorganges und seiner wirtschaftlichen Folgen geführt hat". (Urteil des R. F. H. vom 28. IV. 1920 Bd. 3, 174). Auch die Literatur vertritt überwiegend den gleichen Standpunkt (vgl. Ball a. a. O. S. 98 ff.). Diese Anschauung steht aber keineswegs im Gegensatz zu der oben vertretenen Auffassung über die durch den Willen des Steuergesetzgebers geschaffene Identität des zivilrechtlichen und des steuerrechtlichen Begriffs bei Vorliegen gleichen Wortbegriffes. Der Grundsatz der Identität wird lediglich kraft positiver Vorschrift des § 4 R. A. O. im Hinblick auf den Zweckgedanken des Staatsinteresses dahin eingeschränkt, dass bei Vorliegen von äusseren, das Rechtsgeschäft begründenden Tatsachen, eine diesem Rechtsgeschäft innewohnende rechtliche Unwirksamkeit nicht berücksichtigt wird, so lange die wirtschaftlichen Wirkungen des rechtlich unwirksamen Geschäfts fortdauern. Entsprechendes wie für das nichtige Geschäft gilt auch für das (wegen Irrtums, Arglist oder Drohung) anfechtbare Rechts-

geschäft (Vgl. R. G. Str. 54, 70 ff.). Letzten Endes ist das ganze Problem des nichtigen und anfechtbaren Rechtsgeschäfts nur eine Auswirkung der Frage des Verhältnisses des Steuerrechts zum Privatrecht.

In den Bereich dieses Fragenkomplexes fällt auch der der Steuerumgehung entsprechende Fall der „Haftungsumgehung" (§§ 79 Abs. 2 und 5 R. A. O.), d. i. der Umgehung der Haftungspflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts.

Ball St. u. Pr. S. 131 sagt mit Recht: „Nur wenn das Steuerrecht an die Begriffe des Privatrechts anknüpft, kann es eine Steuerumgehung durch Verwendung von andern Rechtsformen geben", kommt jedoch von dem Gedanken ausgehend, dass die Steuerrechtsbegriffe grundsätzlich selbständig seien, zu dem Ergebnis, dass es gar keine Steuerumgehung gebe, die nicht durch richtige Auslegung des Steuergesetzes selbst unwirksam wäre. Da aber nach den vorstehenden Ausführungen dieser Arbeit bei gleichlautendem Wortbegriff grundsätzlich ein Anknüpfen des Steuerrechts an Zivilrechtsbegriffe anzunehmen ist, erweisen sich Normen über die Steuer- und Haftungsumgehung als notwendig. Derartige Normen schliessen aber eine Auslegung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten (vgl. § 4 R. A. O.) nicht vollkommen aus, sondern sollen lediglich eine Weisung geben, in welcher Richtung sich diese Auslegung bewegen soll, um einer zu weit gehenden Verwischung des Zivilrechtsbegriffs durch Rücksichtnahme auf wirtschaftliche Verhältnisse vorzubeugen.

§ 3.

Die Pflichten des Garanten.

1. Die Einstehenspflicht.

Wurde in den bisherigen Ausführungen der persönliche und sachliche Tatbestand, auf Grund dessen eine Haftungspflicht entstehen kann, behandelt, so soll im Folgenden untersucht werden, welche Verpflichtungen sich aus dem Haftungsverhältnis für den Haftenden ergeben. Die wesentlichste dem Haftungsverhältnis entspringende Verpflichtung ist die Pflicht des Einstehens für fremde Steuerschuld (s. o. S. 2). Es tauchen hier die Probleme auf

a) was fällt alles unter den Begriff Steuerschuld im Sinne der Haftungsvorschriften und

b) mit welchen Mitteln wird gehaftet?

ad a): 1) Hauptinhalt der Haftung ist das Einstehen für die materielle „Steuerschuld". Als Steuerschuld sollen hier

nicht, wie nach Becker IV. Aufl. § 81 Anm. 1 a alle Ansprüche bezeichnet werden, die in einem bestimmten Steuerfall aus einem bestimmten Steuergesetz gegen einen bestimmten Pflichtigen, unmittelbar auf Grund des Steuertatbestandes erwachsen, sondern nur diejenige Verpflichtung, welche die materielle Leistung der Abgabe selbst, also die Vermögensverschiebung zwischen Schuldner und Gläubiger unmittelbar zum Inhalt hat. Die übrigen steuerlichen Verpflichtungen, welche aus dem Steuerfall erwachsen, sollen unter dem Ausdruck „Steuerpflichten" zusammengefasst werden.

Wann liegt nun eine Steuerschuld vor? Hier hat § 81 Abs. 1 R.A.O. den Grundsatz aufgestellt, dass die Steuerschuld dann vorliegt, wenn ein Tatbestand verwirklicht ist, infolge dessen eine bestimmte Person verpflichtet ist, Geldleistungen im Sinne des § 1 R.A.O. einem öffentlichen Gemeinwesen zu entrichten. Entgegen der bisherigen in Theorie und Rechtssprechung vielfach vertretenen Auffassung (vergl. Schneider S. 32 ff.) entsteht also die Steuerschuld nicht erst mit der Konkretisierung d. i. ziffernmässigen Feststellung. Im übrigen bestimmt sich die einzelne Steuerschuld sowohl hinsichtlich ihres Entstehens wie auch ihrer Höhe nach den Einzelsteuergesetzen.

Für diese Steuerschuld haben nun die Garanten einzustehen, sei es, dass der Gläubiger von ihnen die Leistung der ganzen vom Hauptschuldner geschuldeten Geldsumme (z. B. §§ 96 RAO., 10 Abs. 2, 20 34 Abs. 2, Satz 2K.V.St.G.) oder nur eines bestimmten Teiles davon (z. B. §§ 90, 165 RAO.) verlangen kann.

Damit die Haftenden ihre Einstandspflicht auch erfüllen, d. h. an Stelle des Schuldners die Leistung bewirken können, muss ihnen die Höhe ihrer Verpflichtung bekannt sein. Da diese sich aber ihrerseits nach der Höhe der Steuerschuld bestimmt, ist demnach zur Bewirkung der Haftungsleistung notwendig, dass die Steuer ziffernmässig feststeht. Dagegen ist die Entstehung des die Grundlage der Haftungsleistung bildenden Haftungsschuldverhältnisses lediglich abhängig von dem Bestehen einer Steuerschuld überhaupt, nicht aber auch von deren ziffernmässiger Feststellung.

Bei der Haftung spielt besonders die Frage der Haftung für eine bedingte Steuerschuld eine Rolle. Eine Bedingung ist eine normative Bestimmung, welche die rechtlichen Wirkungen eines Rechtsverhältnisses von einem für menschliches Wissen ungewissen Umstande abhängig macht. Als Rechtsverhältnisse, deren Wirkungen von derartigen Bedingungsnormen abhängig erscheinen können, kommen beim Steuerschuldverhältnis zweierlei in Betracht:

1) das Steuerschuldverhältnis in seiner Gesamtheit,
2) Rechtsverhältnisse, die als steuerrechtlicher Tatbestand nur einen begrifflichen Bestandteil des Steuerschuldverhältnisses bilden.

Zu Fall 1): Das Steuerschuldverhältnis als Ganzes kann, bedingt erscheinen, wenn das Entstehen oder Fortbestehen einer Steuerschuld von einem ungewissen ausserhalb der gesetzlichen Norm liegenden Umstand abhängig gemacht ist. Freilich ist bei dieser Bedingung im Steuerschuldverhältnis, das einer einseitig vom Gesetzgeber gesetzten Norm entspringt und grundsätzlich Parteivereinbarungen ausschliesst, von vornherein zu beachten, dass sie sich mit dem Begriff der Bedingung des bürgerlichen Rechts als einer durch Parteiwillkür zum Inhalt eines Rechtsgeschäfts erhobenen Bestimmung nicht deckt. Sie würde bürgerlich-rechtlich unter den Begriff der conditio juris fallen, d. h. einer nach der Rechtsordnung ohnehin notwendigen Voraussetzung, für das Bestehen der Steuerschuld.

Betrachtet man das Wesen dieser steuerrechtlichen Bedingung näher, so erkennt man, dass der ungewisse Umstand von dessen Eintritt oder Nichteintritt das Entstehen oder der Weiterbestand einer Steuerschuld abhängt, vom Gesetz als Umgrenzung des steuerrechtlichen Tatbestandes verwendet wird. Man vergleiche z.B. den Fall des § 115 Ver. Zoll-Ges. (Veredelungsverkehr). 1) Hier kommt nach Stengel die Zollpflicht zunächst mit der Einfuhr zur Entstehung, aber nur bedingt, nämlich unter der (negativen) aufschiebenden Bedingung, dass die Ware nicht wieder ausgeführt wird. Nun ist grundsätzlich nach Ver. Zoll-Ges. Tatbestand für die Entstehung der Steuerschuld die Einfuhr von Waren (vgl. § 3 und 4 Ver. Zoll-Ges.). Wenn dann das Zollgesetz an die Tatsache der Verarbeitung und Wiederausfuhr Steuerfreiheit knüpft, so verfolgt es damit lediglich die Absicht, festzustellen, dass bei Eintreten derartiger Tatumstände der gesetzliche die Zollschuld begründende Tatbestand nicht gegeben ist. Es handelt sich also um eine den Tatbestand abgrenzende Norm, um eine (objektive) Befreiungsvorschrift.

---

1) „Gegenstände, welche zur Verarbeitung, zur Vervollkommnung oder zur Reparatur mit der Bestimmung zur Wiederausfuhr eingehen, können vom Eingangszolle befreit werden.

In besonderen Fällen kann dies auch geschehen, wenn Gegenstände zu einem der bezeichneten Zwecke nach dem Auslande gehen und im vervollkommneten Zustande zurückkommen."

Freilich hat diese Art von Befreiungsvorschrift eine rechtliche Eigenart: Sie vermag nicht nur vom Eintritt des ihr zugrundeliegenden Tatbestandes ab den Bestand einer Steuerschuld auszuschliessen, sondern ist insofern mit ausgedehnterer Rechtswirkung ausgezeichnet als sie rückwirkend auch die vor ihrem Eintritt gegebenen steuerrechtlichen Verhältnisse beeinflusst, so z.B. im Falle des § 115 Ver. Zoll-Ges.. Tritt hier die ungewisse Tatsache der demnächstigen Wiederausfuhr der aus dem Ausland stammenden Gegenstände ins Ausland ein, so wirkt die Steuerbefreiung nicht nur vom Moment der Erfüllung dieses neuen Tatbestandes an, sondern hebt rückwirkend auch die vor dessen Eintritt aus dem Tatbestand der Einfuhr entstandenen Zollverpflichtungen auf. Das gesetzgeberische Motiv für diese Befreiung mit rückwirkender Kraft ist der Gedanke, gewisse Vorgänge des tatsächlichen Lebens, die als Einzelvorgänge einen steuerschuldbegründenden Tatbestand bilden, von der Besteuerung zu befreien, wenn sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit anderen Vorgängen stehen, einerseits aber diese wirtschaftlichen Zusammenhänge von vornherein noch nicht sicher feststehen, andererseits diese wirtschaftliche Einheit auch rechtlich eine einheitliche Behandlung des ganzen Tatsachenkomplexes erfordert.

Hier (wie Becker 4. Aufl. § 81 Anm. 4 b) vom Begriff der Steuerbefreiung abzugehen und eine steuerrechtliche Bedingung als Sonderinstitut anzunehmen, erscheint mir in Anbetracht der oben dargelegten Besonderheiten dieser „Bedingungen" untunlich, insbesonders da dieser Begriff einer steuerrechtlichen Bedingung sich nicht mit dem Begriff der bürgerlich rechtlichen Bedingungen deckt.

ad 2): Von obigen Fällen, in denen die Schuld als solche kraft positiver Vorschrift des Gesetzes bedingt erscheint, sind diejenigen zu unterscheiden, in denen ein bürgerlich rechtliches Rechtsgeschäft, an das das Gesetz die Steuerschuld knüpft, bedingt ist. Für die Betrachtung scheiden hier aus diejenigen Fälle, bei denen kraft positiver Bestimmung des Gesetzgebers eine etwaige dem Tatbestandsrechtsgeschäfte beigefügte Bedingung als ohne Einfluss auf Steuerschuld damit auch auf Haftung betrachtet wird. (Vergl. z.B. § 43 Abs. 1, Satz 2 Kap. Verk. St.G.).

Soweit eine solche ausdrückliche Bestimmung fehlt, ist aber anzunehmen, dass derartige Bedingungen des zivilrechtlichen Grundgeschäftes auch für die Steuerschuld- und Haftung von Bedeutung sind; denn wenn der Gesetzgeber schlechthin ein Zivilrechtsgeschäft zum Steuertatbestand stempelt, so dürften alle zivilrechtlichen Momente dieses Ge-

schäftes, also auch rechtsgültige Nebenbestimmungen für die steuerrechtlichen Verhältnisse von Bedeutung sein.

Etwas anderes ist es, wenn der Gesetzgeber die Absicht hat, rein wirtschaftliche Tatsachen und Vorgänge zu steuerrechtlichen Tatbeständen zu machen. Deckt sich hier ein wirtschaftlicher Tatbestand zufällig mit einem Zivilrechtsgeschäft, so sind dessen etwaige Bedingungsklauseln für das Steuerschuldverhältnis nur von Bedeutung, wenn sie einen tatsächlichen Einfluss auf den wirtschaftlichen Tatbestand ausüben, nicht aber können sie in Betracht kommen schon kraft ihrer rein normativen Existenz.

Stellen Zivilrechtsgeschäfte als solche Haftungstatbestände dar und sind sie in ihrer Rechtswirkung bedingt, so ist in Anbetracht der oben erwähnten Akzessorität auch die Steuerschuld nicht als endgültig feststehend, sondern als „bedingt" zu betrachten. Eine Abgrenzung des Steuertatbestandes kann hier nicht angenommen werden, da der Steuertatbestand hier ja hinsichtlich seines Umfanges von vornherein genau bestimmt ist. Es ist vielmehr lediglich ungewiss, ob er fernerhin bestehen bleibt (auflösende Bedingung) oder ob er in seiner vollen rechtl. Wirksamkeit überhaupt erst eintritt (aufschiebende Bedingungen). Enthält das Gesetz keine ausdrückliche Bestimmung, welchen Charakter die Bedingung hat, so ist sie im Zweifel als auflösende Bedingung anzusehen (§ 81 Abs. 2 RAO.).

Bei der Resolutiv-Bedingung (vgl. § 158 Abs. 2 BGB) rechtfertigt sich die Annahme eines auflösenden Einflusses auf die Steuerschuld damit, dass dem Gesetz der Wille innewohnt, den anhaltenden Fortbestand eines gewissen Rechtsverhältnisses zu besteuern, nicht aber ein Rechtsverhältnis, das infolge seiner kurzen durch Parteiwillen beendeten Dauer keine wesentlichen wirtschaftlichen Wirkungen erzeugen konnte.

Das aufschiebend bedingte Geschäft ist für die Entstehung der Steuerschuld nicht von unmittelbarer Bedeutung. Die die Steuerschuld erzeugenden Tatbestände sind durch Parteiwillkür geschaffene Rechtsverhältnisse, deren rechtswirksame Existenz Voraussetzung für die Entstehung der Steuerschuld ist. Da diese Rechtsverhältnisse selbst aber nicht schon mit der Vornahme des bedingten Rechtsgeschäftes existieren, vielmehr lediglich eine Anwartschaft der Parteien besteht, bei Eintritt der Bedingung die Rechte und Pflichten aus dem den Tatbestand bildenden Rechtsverhältnis zu erwerben (vgl. Enneccerus Aufl. 7, Bd. I, 1 S. 506), ist der Steuertatbestand und damit die Entstehung der Steuerschuld erst gegeben, wenn die Rechtsverhältnisse wirklich zur Entstehung gelangt sind, d. h. die Bedingung eingetreten

ist. Aber selbst wenn man die Auffassung vertritt, dass das bedingte Rechtsverhältnis bereits mit Vornahme des Rechtsgeschäftes entsteht, so lässt sich dennoch die Auffassung des späteren Eintritts der Steuerschuld mit der Begründung halten, dass hier eben die wirtschaftliche Verschiebung massgebend sei (vgl. Finger S. 180 und S. 179 bezüglich des § 14 Abs. I a Erbschaftssteuergesetz, ferner § 3 Ziff. 3 Erbsch. St. G. und Böthke Grunderwerbs-St. Ges. S. 72; zu einem andern Ergebnis kommt Becker 4. Aufl. S. 173, der eine aufschiebend bedingte Steuerschuld annimmt.).

Entsteht auch mit Vornahme des aufschiebend bedingten Geschäfts — abgesehen von dem Fall einer positiven anderweitigen gesetzlichen Regelung — eine Steuerschuld nicht, so können daran doch andere steuerrechtliche Verpflichtungen geknüpft sein. So knüpft § 82 an die Vornahme von bedingten Geschäften unter Umständen die Pflicht zur Sicherheitsleistung für eine eventuell mit Eintritt der Bedingung entstehende Steuerschuld. Dieses bereits mit Vornahme des Rechtsgeschäftes zwischen Steuergläubiger und Schuldner entstehende Rechtsverhältnis fällt unter den Begriff des „Finanzpflichtverhältnisses" d. i. eines Verhältnisses, das Pflichten und Rechte steuerrechtlicher Art im Hinblick auf eine erst mit Verwirklichung des Steuertatbestandes zur Entstehung gelangende eigentliche Steuerschuld zum Inhalt hat. Wenn auch die Finanzpflichtverhältnisse zur Sicherung einer etwa entstehenden Steuerschuld dienen, gelangen sie im übrigen doch auf Grund eines selbständigen speziell im Gesetz bestimmten Tatbestandes zur Entstehung, gleichgültig ob die eigentliche Steuerschuld zur Entstehung gelangt oder nicht. Man unterscheidet zwischen Finanzpflichten der Steuerfähigen, d. i. derjenigen Personen, die auf Grund des subjektiven Tatbestandes als Steuerschuldner in Betracht kommen können z. B. §§ 82 Abs. 2, 162/164 RAO. und Finanzpflichten dritter Personen, z. B. §§ 177 ff. RAO. 27 Erbsch. St.Ges. 1925, die, da bei ihnen auch nicht die persönlichen Steuertatbestandsmomente verwirklicht sind, zur eigentlichen Steuerschuld überhaupt in keinerlei Beziehungen stehen. (So auch Nawiasky „Steuerrechtliche Grundfragen" Seite 36). Die wichtigste Finanzpflicht ist die Veranlagungspflicht oder Veranlagbarkeit d. i. „der Kreis von Rechtspflichten, die jene treffen, die der Veranlagung unterzogen werden können.... Ihr wesentlicher Inhalt besteht in der Verpflichtung, die Heranziehung zur Steuerleistung zu dulden und in gewissem Umfang dabei mitzuwirken" (Nawiasky Seite 40). Voraussetzung für das Entstehen der Veranlagungspflicht ist immer das Vorliegen des persönlichen Tatbestan-

des, der persönlichen Steuerpflicht (Becker 4. Auflage § 79 Anm. 3 b), der Steuerfähigkeit.

Nawiasky ordnet die passive Veranlagungspflicht nicht den Finanzpflichten unter, sondern bezeichnet sie als eine weitere von den Finanzpflichten und der eigentlichen Zahlungspflicht distanzierte Art der Bindung. Nimmt man mit Nawiasky Finanzpflichten des subjektiven Steuerpflichtigen, Steuerfähigen selbst an, so ergibt sich kein begrifflicher Unterschied zwischen diesen Finanzpflichten und der Veranlagungspflicht. Wenn Nawiasky die Verpflichtung zur Abgabe von Steuererklärungen nach §§ 168 173 den Finanzpflichten eingliedert, so rechnet er damit gerade eine der wesentlichsten aus der Veranlagungspflicht entspringenden Mitwirkungspflichten (Seite 40) den Finanzpflichten zu und es ist nicht ersichtlich, warum man dann nicht den ganzen Komplex der Veranlagungspflichten den Finanzpflichten zuzählt. Sowohl die Mitwirkungspflichten bei der Veranlagung wie auch die übrigen Finanzpflichten der Steuerfähigen haben den gleichen Zweck der Feststellung der eigentlichen Steuerschuld dieser Personen zu dienen und setzen das gleiche Erfordernis, das Vorliegen der Steuerfähigkeit, voraus.

Wie steht es nun mit der Haftung für die Steuerschulden in den Fällen der „bedingten Haftung" ? Enthält RAO. über die bedingte Steuerschuld selbst nur äusserst wenige Bestimmungen, so enthält sie gar keine über die Haftung für derartige Schulden. Das Verhältnis der Haftung zur bedingten Steuerschuld ist aus dem Zweck und dem Wesen der Haftung zu erklären. Bei der uneigentlichen Bedingung im oben bezeichneten Fall 1 findet eine Einwirkung dieser besonderen Art von Steuerbefreiung insofern statt, als eben die jener Befreiung eigentümliche rückwirkende Kraft sich auch auf die Haftung erstreckt. Mit Eintritt des die Steuerbefreiung begründenden Tatbestandes ist in Anbetracht des nunmehrigen rückwirkenden Wegfalls der Steuerschuld ein Weiterbestehen des Haftungsverhältnisses überflüssig geworden, da ja eine wesentliche Voraussetzung hierfür, die zu sichernde Steuerschuld in Wegfall gekommen ist.

Im Fall 2 erzeugt die bedingte Steuerschuld kraft der Akzessorität eine bedingte Haftung. Bei der auflösend bedingten Steuerschuld ist aus dem Zweck und Wesen der standene Haftung gleichzeitig mit dem die Voraussetzung der Steuerschuld bildenden Tatbestand weg, bei der aufschiebend bedingten Steuerschuld erzeugt die mit Vornahme des Rechtsgeschäfts entstehende „Steuerfähigkeit, Steuerpflicht" noch keinerlei Haftung für die noch gar nicht bestehende eigentliche Steuerschuld. Doch wird hier wohl bereits eine

Haftung für eventuelle anderweitige aus dem Haftungspflichtverhältnis entspringende Geldschulden z.B. Sicherheitsleistungen anzunehmen sein.

2) Neben der eigentlichen Steuerschuld haftet der Garant auch für die bei nicht rechtzeitiger Entrichtung (§ 104 RAO.), sowie für die bei Zahlungsaufschub (§§ 105 Abs. 1 RAO.) und bei Stundung (§ 105 Abs. 2 RAO.) zu entrichtenden Zinsen. Diese sind als Rechtsfrüchte Nebenforderungen zur Steuerschuld selbst; sie beruhen auf der Erwägung des Gesetzgebers, dass der Steuerpflichtige, dessen Veranlagung oder Leistung verschleppt wird, aus irgendwelchen Gründen zu Ungunsten des Reiches einen Vorteil geniesst, somit mittelbar die Steuerforderung des Reiches um die Zinsbeträge schädigt, die dieses bei rechtzeitiger Leistung des Steuerschuldners seinerseits als Rechtsfrüchte des bezahlten Steuerbetrages hätte erlangen können. Die Zinsen teilen als Rechtsfrüchte die Rechtsnatur der Steuern (vergl. § 1 Abs. 1 RAO.). Sie stellen nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung des Staates dar, sondern dienen lediglich der Erzielung von Einkünften eines öffentlichen Gemeinwesens. Ebenso im Ergebnis Becker (4. Auflage § 104 Anm. 3) und R.F.H. Bd. 4, 350; letztere Entscheidung scheint auf das eigentliche Wesen der Steuerzinsen nicht näher einzugehen, sondern begründet ihre Gleichbehandlung mit der Steuerschuld lediglich mit ihrer Eigenschaft als Nebenforderung. Diese Charakterisierung stellt sich als eine rein äusserliche dar und dürfte nicht ausreichend sein, eine materielle Gleichbehandlung zu rechtfertigen.

3) Mit der gleichen Begründung wie bezügl. der Zinsen dürfte auch die Haftungspflicht des Garanten für die nach Art. XVIII. 2. Steuernotverordnung bei nicht rechtzeitiger Entrichtung zu zahlenden Zuschläge zur Haftungsschuld anzunehmen sein. So auch Becker 4. Aufl. § 104 Anm. 3; ebenso für Zinseszinsen, falls man deren Zulässigkeit überhaupt annimmt, was mangels ausdrücklicher gesetzlicher Bestimmung bei einem auf ausschliesslich gesetzlicher Normierung beruhenden Schuldverhältnis abzulehnen ist.

4) Dagegen ist die Haftung des Garanten für Zuschläge nach § 170 Abs. 2 bei nicht rechtzeitiger Einreichung von Steuererklärungen abzulehnen. Diese teilen nicht den Rechtscharakter der Steuerschuld; sie sind zulässig unabhängig davon, ob eine Steuerschuld überhaupt zur Entstehung gelangt ist oder nicht, setzen lediglich ein Finanzpflichtverhältnis voraus. Sie haben auch ihrem steuerpolitischen Zweck nach unmittelbar nichts mit der eigentlichen Steuerschuld zu tun, sondern nähern sich dem Wesen einer Ordnungsstrafe

(wenn sie auch die Terminologie der RAO. diesem Begriffe nicht unterstellt, vgl. Becker 4. Aufl. § 377 Anmerk. I); das Gesetz will zunächst durch Inaussichtstellung eines Uebels einen psychischen, die Behörde aber durch Verhängung der Strafe einen wirtschaftlichen Druck auf den Erklärungspflichtigen ausüben. Diese Zuschläge können ebenso wie die Zwangsstrafen des § 202 RAO. dem Begriff der Steuer des § 1 RAO. nicht untergeordnet werden, da ihnen das wesentliche Zweckmerkmal der Erzielung von Einkünften eines öffentlich rechtlichen Gemeinwesens fehlt und sie sich unmittelbar nicht aus dem Steuerfall, sondern aus einem besonderen Tatbestand ergeben. Da andererseits die Haftungsvorschriften der RAO. nur von der Haftung für Steuern (vgl. „Steuerbeträge", „Steueransprüche" (§§ 96, 90, 165 RAO.) sprechen, ist eine Fremdhaftung für derartige steuerliche Geldschulden abzulehnen. (So auch Becker 4. Auflage § 170 A. 4).

Strafähnlichen Charakter trägt auch die Auferlegung von Sicherheitsgeldern nach § 203 RAO., weshalb auch hier eine Fremdhaftung abzulehnen ist (so auch Becker 4. Aufl. § 203 Anmerk. 4).

Selbstverständlich ist eine Fremdhaftung unmöglich bei der kriminellen Geldstrafe auf Grund der Strafvorschriften der §§ 359 ff. RAO. und der Einzelsteuergesetze.

5) Auch für die vom Steuerpflichtigen nach §§ 65 I, 82 I, II, 87 I, 105 RAO. und den Einzelgesetzen z.B. Umsatzsteuergesetz § 35 geschuldeten Sicherheitsleistungen ist eine Fremdhaftung nicht anzunehmen, da auch sie mit ihrer Zweckbestimmung, die Erfüllung der staatlichen Steueransprüche lediglich sicherzustellen, nicht unmittelbar die endgültig geschuldete Steuerschuld selbst darstellen.

6) Nichts mit dem Wesen der Steuer gemeinsam haben die dem Steuerschuldner obliegenden Verfahrenskosten, mögen sie nun im Ermittlungsverfahren § 205 III, 206, im Rechtsmittelverfahren §§ 285 ff., Zwangs- und Mahnverfahren §§ 315 oder im Strafverfahren §§ 419, 422 RAO. entstehen. Sie bilden lediglich eine Gegenleistung (Gebühr § 289) für die Verfahrenstätigkeit des Staates und für ihn treffende Auslagen § 290, ferner einen Ersatz der Auslagen des Gegners (§ 288 RAO.); daher auch keine steuerrechtliche Fremdhaftung hiefür.Hinsichtlich der Zwangs- und Mahnkosten hat dies auch Becker 4. Aufl. § 315 An. 2 anerkannt. Bezüglich der Rechtsmittelkosten enthält § 205 Abs. 4 in Verbindung mit § 98 eine ausdrückliche Einschränkung: Der für die Steuerschuld Haftende hat dann auch für die Rechtsmittelkosten, die wegen dieser fremden Steu-

erschuld entstehen, zu haften, wenn er in dem Verfahren gegen den Steuerhauptschuldner als Beteiligter zugezogen ist §§ 286, IV, 226, II, 232, 99, IV. RAO.. Ueber die Gebühren des Steuerermittlungsverfahrens bestimmt die Verordnung vom 17. 10. 23 R. G. Bl. I S. 981, § 1 Abs. 3 : „Schuldner der Gebühr ist der Steuerschuldner. Wer für die Steuer haftet, haftet auch für die Gebühr." Letztere Bestimmung ist als ungültig zu betrachten; sie widerspricht der Absicht der RAO., den Garanten von der Haftung für Verfahrenskosten zu entlasten. Die gesetzliche Grundlage der Verordnung vom 17. 10. 23 bildet § 444 III RAO. ; da dieser § abweichende Bestimmungen nur bis zur Durchführung der Behördenorganisation oder Ueberleitung der Steuergesetzgebung zulässt, diese Organisation und Ueberleitung aber zum mindesten bezügl. des Haftungsrechtes als abgeschlossen zu betrachten ist, konnte auf seiner Grundlage jene die RAO. abändernde Bestimmung der Verordnung vom 17.10.23 nicht mehr erlassen werden.

7) Die steuerrechtliche Garantenhaftung bezieht sich nicht auf die Haftungsschulden des Hauptschuldners. Dies lässt schon der Wortlaut der RAO. wie auch der Einzelgesetze erkennen, denn diese sprechen stets nur von der Haftung für Steuern. Diese Haftung ist aber auch deshalb abzulehnen, weil kein einziger der Haftungstatbestände weder irgend eine persönliche noch eine sachliche Beziehung zu Haftungsschulden enthält.

Eine Auslegung dieser Begriffe in dem Sinn, dass hierunter auch Haftungsschulden des Steuerpflichtigen fallen, ist als zu weitgehend abzulehnen in der Erwägung, dass die Haftungsvorschriften als in die Rechte dritter Personen einschneidend eng auszulegen sind.

Zur obenerwähnten Frage b, bezügl. der Mittel, mit denen der Garant einzustehen hat, ist zu bemerken : Der Garant haftet mit seinem gesamten Vermögen, nicht etwa nur mit einem beschränkten Teil seines Vermögens. Dies gilt sowohl für die Fälle, in denen er zur Haftung für die gesamte Steuerschuld herangezogen werden kann (§§ 96, 93, RAO.) wie auch für diejenigen Fälle, bei denen er nur für einen Teil der Hauptschuld einzustehen hat z.B. §§ 90, 165 RAO..

II. Finanzpflichten (Garantenpflichten).

Sonstige Pflichten des Haftenden.

a) Nicht unter den Begriff der Fremdhaftung fällt die „beschränkte Haftung" (R. F. H. 5, 160) der in §§ 84,

85, 86 Satz 1, 88, 89 RAO. bezeichneten Personengruppen mit den vom Haftenden verwalteten Mitteln des Hauptschuldners; denn es fehlt hier das der Fremdhaftung wesentliche Element des Einstehens mit dem eigenen Vermögen. Es handelt sich hier vielmehr um die formelle Wahrnehmung einer dem Steuerschuldner obliegenden materiellen Leistung durch einen Dritten. Sie steht begrifflich in keinem Zusammenhang mit der Fremdhaftung und stellt vielmehr eine zur Sicherung der Steuerschuld des Hauptschuldners dienende Finanzpflicht dritter Personen in dem oben Seite 51 erörterten Sinne dar, wie sie auch sonstige bestimmten Personengruppen auferlegte Verpflichtungen bilden. Nur der Tatbestand, an den jene Leistungspflicht anknüpft, bildet gleichzeitig auch die rechtliche Grundlage für die Fremdhaftung, zu deren rechtswirksamer Entstehung freilich noch als weitere Tatbestandsmomente die culpa und die Kürzung des staatlichen Steueranspruchs kommen müssen. Dieser Ableitung der beiden rechtlich ganz verschieden gearteten Verpflichtungen aus einem Tatbestand wohnt der steuerpolitische Zweck inne durch drohende Heranziehung zur persönlichen Culpahaftung den Dritten zur Erfüllung dieser Pflichten zu veranlassen. In gleichem Verhältnis wie diese beschränkte Haftung stehen zur eigentlichen Fremdhaftung die übrigen ursprünglich beim Hauptschuldner entstandenen Verpflichtungen, welche die §§ 84 ff. den gesetzlichen Vertretern, Bevollmächtigten u.s.w. in Bezug auf die Steuerschuld auferlegen. Hierunter fallen insbesonders ausser der formellen Zahlungspflicht (§ 102 RAO.) die Pflichten im Ermittlungsverfahren (§§ 168 mit 176,) im Beitreibungsverfahren (§ 298 A. 2) und Steueraufsichtsverfahren (§§ 193 ff. RAO.).

Wenn Nawiasky (Steuerrechtliche Grundfragen S. 137) diesen Finanzpflichten auch die Fälle der steuerrechtlichen Fremdhaftung selbst zurechnet, so ist dem entgegenzuhalten, dass die Haftungspflicht darauf abzielt durch materielle Erbringung einer Geldleistung die Steuerschuld unmittelbar zu tilgen, während die Finanzpflichten lediglich Mitwirkungspflichten, Hilfspflichten darstellen, weche die Tilgung der Steuerschuld nur sicherstellen und fördern, nicht aber unmittelbar bewirken können. Die Haftungspflicht ist daher als eine steuerliche Pflicht sui generis zu betrachten.

b) Es können jedoch aus dem Haftungsverhältnis selbst ausser der Pflicht des Einstehens für die Hauptsteuerschuld noch andere Pflichten entstehen, welche ihrem Wesen nach den Finanzpflichten einzureihen sind. Charakterisieren sich die unter a) angeführten Finanzpflich-

ten der §§ 84 ff. RAO. dadurch, dass sie zur Sicherung einer gegen eine andere Person bestehenden Steuerforderung dienen, so bezwecken die aus dem Haftungsverhältnis selbst sich ergebenden Finanzpflichten die Sicherung einer eigenen Schuld des Haftenden, nämlich der bei ihm bereits bestehenden oder eventl. erst entstehenden Haftungsschuld. Sie sollen fernerhin zur Unterscheidung von den zur Sicherung der eigentlichen Steuerschuld dienenden Finanzpflichten als Garantenpflichten bezeichnet werden. Als Finanzpflichten dienen sie wohl zur Sicherung einer Haftungsschuld, setzen aber deren Bestand nicht notwendig voraus. Die einzelnen Garantenpflichten sind im Gesetz nicht ausdrücklich aufgeführt, ergeben sich aber aus dem Zweck der einzelnen Haftungsvorschriften. So fordert z.B. § 96 RAO., wonach der Erwerber eines Unternehmens auch für laufende noch vom Veräusserer geschuldete Steuern herangezogen werden kann, dass der Uebernehmer mit Rücksicht darauf, dass er selbst als Haftender in Anspruch genommen werden kann, auf Verlangen Bilanzen nach § 174 RAO. einzureichen, Ermittlungen des Finanzamts nach § 205 A. 2 RAO. zu dulden hat und auch zur persönlichen Auskunftserteilung nach § 172 RAO. verpflichtet ist. Aehnliche Pflichten dürften den Mitgliedern eines Vereins zwecks Sicherung ihrer Haftungsschuld aus § 93 RAO. obliegen. Für die Annahme dieser Pflichten spricht, dass im gegenteiligen Fall auch für die ziffernmässige Feststellung der Haftungsschuld der Behörde lediglich die Angaben des Veräusserers oder die Schätzung zur Verfügung ständen, was eine genaue Ermittlung der Steuerschuld in vielen Fällen unmöglich macht und unter Umständen, namentlich in Anbetracht der Causalhaftung eine Härte für den Haftenden bildet. Gegen diese Auffassung spricht: Das Gesetz statuiert nirgends ausdrücklich derartige Pflichten; ein wirksamer Schutz des Haftenden wird nicht erreicht, solange es in das Ermessen der Behörde gestellt ist, ob sie ihn bei Ermittlung und Festsetzung der Steuer- und Haftungsschuld heranziehen oder sich mit den Angaben und Unterlagen des Hauptschuldners begnügen will; es besteht endlich die Gefahr, dass der Haftende mit derartigen Verpflichtungen belästigt wird lediglich zu dem Zweck, die Steuerschuld des Veräusserers technisch einfacher zu ermitteln, ohne dass irgend eine Heranziehung des Uebernehmers beabsichtigt ist; dennoch dürften die Gründe welche für das Vorliegen derartiger Garantenpflichten beim Haftenden sprechen, überwiegen, insbesondere mit Rücksicht darauf, dass die Haftungspflicht, wenn sie sich auf die Einstehungsverbindlichkeit beschränken würde, in denjeni-

gen Fällen eine grosse Ungerechtigkeit bedeuten würde, in denen eine Feststellung der Steuerschuld beim Steuerschuldner nur durch Schätzung unmöglich ist, während durch Mitwirkung des Haftenden eine genaue Festsetzung erreicht werden kann. Die Notwendigkeit der Annahme derartiger Garantenpflichten des Haftenden zeigt insbesonders die Tatsache, dass wenn bei Veräusserung eines Unternehmens der Veräusserer alle für die Besteuerung massgebenden schriftlichen Unterlagen vernichtet hat, eine gerechte Besteuerung nur möglich ist, wenn eventl. in Händen des Bewerbers befindliche Unterlagen herangezogen werden können.

§ 4.
Materieller Rechtsschutz des Haftenden.

Unter diesem Begriff seien hier nicht diejenigen Rechtsinstitute verstanden, welche prozessual einen Schutz des Haftenden gegenüber dem Staate als Gläubiger garantieren, sondern alle jene materiellrechtlichen Normen, welche dem Schutze des Haftenden zum Ausgleich gegenüber den Rechten des Staates mittelbar oder unmittelbar dienen.

I. Gesamtschuldverhältnis.

Wenn die Haftungsschuld nach RAO. nicht eine von der Steuerschuld vollkommen unabhängige Schuld darstellt, sondern mit ihr zusammen gegenüber dem Gläubiger ein Gesamtschuldverhältnis bildet (§ 95 Abs. I RAO.), so bedeutet dies insofern eine rechtliche und wirtschaftliche Besserstellung des Haftungsschuldners, als diesem dadurch gegenüber dem Steuerschuldner ein zivilrechtlicher Ausgleichungsanspruch gewährt wird. „Wo nach bürgerlichem Rechte Gesamtschuldverhältnisse mehrere einem dritten Gläubiger gegenüber verbindlich machen, hat § 426 B.G.B. für den Fall, dass nichts anderes bestimmt ist auch die Gesamtschuldner im Verhältnis zu einander zu gleichen Anteilen verpflichtet. Dass dieser Satz, wie z. B. Staudinger 7. Aufl. Bd. II S. 630 Anmerk. 2 zu § 449 B.G.B. annimmt, ohne weiteres auch dann gilt, wenn das Gesamtschuldverhältnis ein öffentlich rechtliches ist, liesse sich nur annehmen, wenn diese bürgerlich rechtliche Ordnung bürgerlich rechtlicher Gesamtschuldverhältnisse einen Grundsatz des Rechtsbewusstseins ausspricht, der auch als für das öffentliche Recht geltend angesehen werden muss. Das ist allerdings zu bejahen.... Wenn aus praktischen Rücksichten eines reibungslosen Steuereinzugs das Gesetz der Steuerbehörde das Recht gibt, die hohe Abgabe von dem einen oder andern... nach freiem Ermessen im ganzen Betrag einzuziehen, so ist dies nicht anders denkbar, als dass gleichzeitig unter den Steuerschuldnern ein inneres Schuldverhältnis angenommen wird,

das sie einander zu der erforderlichen Mitwirkung und Beitragung bei der Leistung verpflichtet, sofern nicht nach dem inneren Verhältnis die Leistung nur von einem oder einigen der Genossen zu bewirken ist. § 426 B.G.B. enthält also eine Regelung auch für das Verhältnis der Gesamtschuldner zueinander bei steuerrechtlichen Gesamtschuldverhältnissen." Mit dieser Begründung bejaht R.F.H. Bd. 6 S. 176 das Bestehen der Ausgleichspflicht zu gleichen Teilen zwischen mehreren steuerrechtlichen Gesamtschuldnern. Man wird aber auch ohne Annahme des R.F.H. erwähnten „Grundsatzes des Rechtsbewusstseins" das Vorliegen einer Ausgleichspflicht bejahen können, wenn man erwägt, dass RAO. bei der „Gesamtschuld" des § 95 Abs. I RAO. von einem bürgerlich rechtlichen Begriff ausgeht und diesen wohl in Ermangelung zwingender gegenteiliger Gründe für das Steuerrecht seinem ganzen Gehalt nach rezipieren will (vgl. oben S. 43 ff.).

Haftung des Steuerschuldners.

II. Nicht nur der erhöhten Sicherheit der Ansprüche des Steuergläubigers, sondern auch der Verbesserung der Rechtsstellung des Haftungsschuldners dienen die Vorschriften der §§ 84 Satz 2, 85, 86, 89 Satz 2 RAO. und 92 I RAO. (vergl. RFH. 14, 42). Nach diesen Vorschriften in Verbindung mit § 95 Abs. I haftet der Steuerschuldner gesamtschuldnerisch für steuerrechtliche Zwangsgeldstrafen, Sicherungsgelder und Kosten von Zwangsmitteln, die gegen gewisse dritte Personen erkannt, bezw. festgesetzt werden, ferner für die Kürzung von Steuereinnahmen oder Erlangung rechtswidriger Steuervorteile durch solche Personen. Diese dritten Personen fallen unter diejenigen Personengruppen (gesetzliche Vertreter, Bevollmächtigte, Vermögensverwalter), welche bei Eintritt der Voraussetzungen des § 90 Abs. I RAO. Haftungsschuldner werden. Ist auch diese Fremdhaftung des Steuerschuldners für bestimmte steuerrechtliche Geldschulden, die in der Person Dritter entstanden sind, zunächst nicht mit Rücksicht auf deren Haftungspflicht, sondern auf Grund ihrer gesetzlichen Vertreter- oder Bevollmächtigteneigenschaft statuiert, so ist doch zu beachten, dass diese Personen sich als Haftungspflichtige Haftungsfähige darstellen, — ja gerade das Vorliegen der Vertreter-, Bevollmächtigteneigenschaft u.s.w. bereits die Erfüllung eines Teiles des Haftungstatbestandes bedeutet. Es ist also eine dem Schuldgegenstand nach beschränkte Haftungspflicht des Hauptschuldners für steuerliche Schulden seiner Garanten gegeben; sie stellt insofern eine Verbesserung der Rechtsstellung der Garanten dar als die in ihrer Person verwirkten Sicherungsgelder, Zwangsstrafen und Ko-

sten nach Ermessen der Behörde vom Hauptschuldner eingezogen werden können, zum mindesten aber dem Garanten auf der Grundlage des § 95 Abs. I ein Ausgleichsanspruch gegenüber dem Hauptschuldner gegeben ist. Nicht auch den Schutz des Garanten, sondern lediglich die Sicherung der staatlichen Ansprüche bezweckt die Haftung für Geldstrafen und Strafverfahrenskosten nach §§ 381 I, 382

III. Erstattungsanspruch.

Dienen die unter I und II angeführten Bestimmungen dazu, in der Person des Garanten rechtswirksam entstandene Leistungspflichten durch teilweise Ueberwälzung auf den Hauptschuldner in ihrer wirtschaftlichen Wirkung abzuschwächen, so ist Inhalt des Erstattungsanspruches für Haftungsschulden (§§ 127, 143, 79 Abs. II RAO.) dem Haftungsschuldner die Rückzahlung zu Unrecht entrichteter Geldleistungen, die aus seiner Haftungspflicht entsprungen sind, zu gewähren. Zu Unrecht entrichtet ist nicht nur das ungerechtfertigt Erlangte (Condictio indebiti § 129 RAO.), sondern auch das ungerechtfertigt Behaltene (Condictio ob causam datorum und ob causam finitam §§ 128, 130 RAO.) im Sinne des bürgerlichen Rechts (so Becker 5. Aufl. S. 272). RAO. zählt eine Reihe von Fällen, in denen Erstattungsansprüche gegeben sind, auf (§§ 128, 129), desgleichen die Einzelsteuergesetze z. B. Biersteuergesetz vom 9. Juli 1923 Kap. V. St. G. § 14 Gr. E. St. G. v. 12. 9. 10. § 23, Erb. St. G. 1925 § 42, Verm. St. G. 1925 § 16. Dennoch ist die Aufzählung in RAO. und den Einzelgesetzen nicht als ausschliessliche zu betrachten, da es dem Gedanken des Rechtsstaates entspricht, dass alle zu Unrecht bezahlten Beträge zurückerstattet werden, andererseits diese Rückerstattungspflicht als eine öffentlich-rechtliche, nicht nach den Normen des Zivilrechts, sondern nach den Erstattungsvorschriften der RAO. behandelt werden muss. (Vgl. Fleiner S. 406 ff. und Ball Einführung S. 145). R.F.H. Bd. 11 S. 85 lehnt nicht, wie Carl Becher (RAO. I. Aufl. § 130 Anm. 1) behauptet, die Annahme eines allgemeinen Grundsatzes, dass eine zu Unrecht geschehene Leistung auf irgend einem Wege wieder auszugleichen und gutzumachen sei, schlechthin ab, sondern begnügt sich lediglich mit der Entscheidung, dass ein Erstattungsanspruch niemals vorliegen kann, wenn die Steuer durch eine rechtskräftige Entscheidung festgestellt ist. Im übrigen erklärt R.F.H. selbst in Bd. 11 S. 340 eine extensive Auslegung der §§ 128, 129 RAO. für zulässig, weil bei der Anwendung dieser §§ gemäss § 4 auch eine weitere Entwicklung des Steuerrechts zu berücksichtigen sei.

§ 5.

Zeitliche Entstehung und Beendigung der Haftung.

I. Entstehung.

Ueber die Entstehung der Haftung enthält RAO. lediglich die Bestimmung des § 81 A. IV, wonach die Vorschriften des § 81 I über das Entstehen der Steuerschuld entsprechend anzuwenden sind. Nach § 81 I entsteht die Steuerschuld noch der Festsetzung des Betrags bedarf, schiebt das Gesetz die Steuer knüpft. Dass es zur Feststellung der Steuerschuld noch der Festsetzung des Betrags bedarf, schiebt die Entstehung nicht hinaus. Da jedoch bereits vor Entstehen dieser eigentlichen Steuerschuld steuerrechtliche Verbindlichkeiten beim Hauptschuldner gegeben sind, ist der ganze Komplex von Verpflichtungen in mehrere Abschnitte zu zerlegen.

a) das Steuer p f l i c h t verhältnis entsteht bereits schon, wenn lediglich die persönlichen Tatbestandsmomente beim Steuerschuldner vorliegen. Der Begriff „steuerpflichtig" ist hier also im Sinne „einer durch das materielle Steuerrecht begründeten persönlichen Rechtsbeziehung zum Steuerfiskus, die die Vorbedingungen erfüllt, den betreffenden als möglichen Steuerschuldner, als subjektiv Steuerpflichtigen, erscheinen zu lassen, verwendet." (Becker 4. Aufl. § 79 Anmerk. 3). Hensel erwähnt den Ausdruck „persönliche Steuerpflicht" nicht; sie dürfte sich jedoch mit der tatbestandsmässigen Steuerschuldnerschaft in Verbindung mit der steuerlichen Rechtsfähigkeit decken (vergl. die Ausführungen bei Nawiasky S. 42). Nawiasky wiederum spricht nicht von subjektiver Steuerpflicht, sondern von „Steuerfähigkeit, Steuerbarkeit, besonderer Steuerfähigkeit," da es sich hier nicht um bestimmte Rechtspflichten handle, sondern um gewisse subjektive Qualifikationsmomente, besondere Statusmerkmale. Der Kreis der einzelnen Verhaltungspflichten (also das „Steuerpflichtverhältnis im obigen Sinn) dagegen werde durch den Begriff „Veranlagbarkeit" im Sinne von Veranlagungspflicht erfasst.

Der Auffassung Nawiaskys ist entgegen zu halten, dass der Begriff „Veranlagungspflichtverhältnis" zu eng gefasst sein dürfte . Denn lediglich bei den sog. Veranlagungssteuern ist die Veranlagungspflicht die Folge der Erfüllung der persönlichen Seite des Tatbestandes. Dagegen entstehen auch bei den sog. „unmittelbar zu erhebenden oder zu zahlenden Steuern" aus der Erfüllung des subjektiven Tatbestandes andere besondere Pflichten, z.B. die Deklarationspflicht des Zollrechts §§ 22, 13 V.Z.G.. Diese Pflichten stellen ebenso wie die Veranlagungspflicht Finanzpflichten des Steuerfähigen selbst dar (vergl. S. 51) ; es ist daher gerechtfertigt, sie mit dieser unter der einheitlichen Bezeichnung „Steuer-

pflichtverhältnis zusammen zu fassen.

b) wird neben dem persönlichen Tatbestand auch der sachliche Tatbestand verwirklicht, so entsteht aus dem loseren Steuerpflichtverhältnis das Steuer s c h u l d verhältnis, die Steuerzahlungspflicht. Diese Steuerschuld deckt sich mit dem Begriffe Steuerpflicht im Sinne des § 79 RAO.. Unterscheidet man also bezüglich des Entstehens der Steuerschuld zwei Stufen, so kann man eine derartige Scheidung auch beim Haftungsverhältnis bemerken:

Die eigentliche Haftungsschuld entsteht nach § 81 Abs. 5, RAO. erst sobald der gesamte Tatbestand verwirklicht ist, an d en das Gesetz die Haftung knüpft (so auch Becker 4. Aufl. § 81 Anmerk. 6). Kann nun diese Haftungsschuld auch schon entstehen bevor die Steuerschuld ziffernmässig festgestellt ist? Dies muss bejaht werden, denn wenn die ziffernmässige Festsetzung zur Entstehung der Steuerschuld selbst nicht erforderlich ist, kann sie auch nicht für die Haftung notwendig sein; es wäre der Sicherungszweck schlecht erfüllt, wenn der Steuergläubiger bis zur ziffernmässigen Festsetzung der Steuerschuld lediglich auf die Eigenhaftung des Steuerschuldners angewiesen wäre. Die Haftungsschuld kann also bereits entstehen ehe die Steuerschuld ziffernmässig feststeht; dagegen kann sie nicht entstehen, bevor der Steueranspruch überhaupt zur Entstehung gelangt ist. Denn die Existenz einer Haftungsschuld ist begrifflich an das Bestehen der Steuerschuld gebunden, steht dem Gläubiger ein Steueranspruch noch nicht zu, so kann ihm auch eine davon abhängige Haftungsforderung nicht zustehen. Freilich liegt, wenn der Haftungstatbestand an sich erfüllt ist, eine Steuerschuld aber andererseits noch nicht besteht, bereits ein loses Rechtsverhältnis zwischen Steuergläubiger und Haftungssubjekt vor. Dieses beschränkt sich aber auf die Verbindlichkeit des Haftungssubjekts für den Fall der Entstehung einer Steuerschuld für diese einstehen zu müssen (Haftungspflichtverhältnis). Aehnlich wie aus dem Steuer-Pflichtverhältnis ein Steuerschuldverhältnis, kann hier aus dem Haftungspflichtverhältnis bei Eintritt eines neuen Tatbestandsmoments, des Vorliegens der Steuerschuld, ein Haftungsschuldverhältnis, d.i. die Verpflichtung zur Entrichtung der Haftungssumme, entstehen. Anders Schneider S. 55, nach dem die persönliche Haftung in der Regel mit der Abgabenpflicht entsteht. Schneider fasst eben die Haftung als eine einheitliche Verbindlichkeit auf, ohne zwischen persönlicher Haftungspflicht und Haftungsleistungspflicht zu unterscheiden. Von praktischer Bedeutung ist dieser Unterschied zwischen Haftungspflicht und Haftungsschuld dann, wenn an das Haftungspflichtverhältnis haftungsrechtliche Finanzpflichten anknüpfen, z. B.

wenn im Fall des § 93 RAO. der Steuererklärung des Hauptschuldners entsprechende Pflichten des Haftungsfähigen gegeben sind.

Ist nun dieses Haftungspflichtverhältnis nicht wiederum irgendwie abhängig von dem Steuerpflichtverhältnis, dem Veranlagungspflichtverhältnis? Ja, denn wenn auf Seite des Hauptschuldners ein Steuerschuldverhältnis schon mangels der persönlichen Tatbestandsvoraussetzungen überhaupt nicht in Frage kommen kann, ist damit auch jedes Haftungspflichtverhältnis gegenstandslos, so auch Schneider (S. 55), der eine persönliche Haftung mit der Abgabenpflicht, Veranlagungspflicht entstehen lässt und ein besonderes Bedürfnis dafür, die Entstehung der persönlichen Abgabehaftung in ein früheres Stadium zu verlegen mit der Begründung ablehnt, dass Personen hinsichtlich ihres Vermögens keinen derartigen Schwankungen ausgesetzt seien, die den Haftungszweck vereiteln.

Wie bei der Steuerschuld, so ist auch bei der Haftung von der Entstehung die „Fälligkeit" zu unterscheiden. Die Fälligkeitsbestimmungen bei der Steuerschuld regeln lediglich die Zeit der Leistung, den Zeitpunkt, von dem ab der Gläubiger die bereits entstandene Schuld fordern kann. Mangels besonderer Vorschriften sind für die Fälligkeit der Haftung auf der Grundlage des § 79 Abs. II die Normen über die Fälligkeit der Steuerschuld entsprechend anzuwenden. Eine allgemeine Bestimmung, wann eine Steuerschuld fällig wird, ist in der Abgabenordnung nicht gegeben worden, weil, wie die amtliche Begründung sagt, die Fälle zu verschieden liegen. Man wird deshalb mit Mrozek 1. Auflage S. 337 in entsprechender Anwendung des § 271 Abs. I BGB. die Fälligkeit einer Steuerschuld sofort mit deren Entstehen annehmen müssen. Jedoch wird praktisch in den meisten Fällen die Fälligkeit der Steuerschuld durch vom Gesetz (z.B. §§ 68 Kap. V.St.G., 31 Satz 2 Erbsch.G., 37 Abs. I Ums.G., 30 Abs. I Gr. E.St.G.) oder von der Behörde (§§ 105, 106 RAO, § 30 Abs. I, Satz II Gr.St.G.) normierte Fristen bestimmt. Derartige besondere Fälligkeitsbestimmungen fehlen aber für die Haftungsschuld. Das darf aber nicht etwa zu dem Schluss verleiten, dass die Fälligkeit der Haftungsschuld auf Grund § 79 Abs. II RAO. stets in dem Moment ihres Entstehens gegeben sei. Dies würde zu einer groben Unbilligkeit in den Fällen führen, in denen die Haftungsschuld bereits zu einer Zeit entsteht, in der die Steuerschuld selbst noch gar nicht fällig ist und somit die Haftungsschuld vor der Steuerschuld selbst fällig würde. Dem Grundsatz der Gerechtigkeit der Besteuerung, der als Auslegungsgrundsatz auch auf den

Haftenden als einen Steuerpflichtigen im weiteren Sinn (§ 79 Abs. II RAO.) anzuwenden ist, würde eine derartige Schlechterstellung des Haftenden gegenüber dem Steuerschuldner selbst widersprechen. Es ist daher anzunehmen, dass die Haftungsschuld nur dann im Moment ihres Entstehens fällig ist, wenn auch die Fälligkeit der Steuerschuld bereits in diesem Zeitpunkt gegeben ist, bei späterem Eintritt der Fälligkeit der Steuerschuld dagegen erst mit dieser selbst fällig wird. Kann aber bei gleichzeitiger Entstehung von Steuerschuld und Haftungsschuld die Fälligkeit der Haftungsschuld nicht erst nach jener der Steuerschuld eintreten? Dies ist zu bejahen, wenn für die Haftungsschuld eine Hinausschiebung ihrer Fälligkeit durch Stundung oder Zahlungsaufschub nach den §§ 105, 79 Abs. II und 4 RAO. gewährt ist. Es dürften aber auch die Vorschriften der Einzelsteuergesetze, welche es den Behörden ermöglichen, bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen die Fälligkeit der Steuerschuld über den gesetzlich bestimmten Zeitpunkt hinauszuschieben (z.B. Gr.St.G. § 30 Abs. I Satz 2) auf die Haftungsschuld analoge Anwendung finden. § 79 Abs. II RAO. ist extensiv dahin auszulegen, dass nicht nur diejenigen für den Steuerpflichtigen geltenden Vorschriften, welche RAO. selbst enthält, auf die Haftenden Anwendung finden, sondern alle die Stellung der Steuerpflichtigen betreffenden Vorschriften, gleichgültig, ob sie in RAO. selbst oder in den zu ihrer Ergänzung dienenden Einzelgesetzen enthalten sind. Eine anderweitige Auslegung würde die Stellung des Haftenden gegenüber derjenigen des Hauptschuldners bedeutend verschlechtern, was dem Sinne und Zwecke des Gesetzes nicht entsprechen kann.

Der Unterschied von Entstehung und Fälligkeit der Haftungsschuld ist von grosser praktischer Bedeutung:

1) Die Verjährung beginnt ebenso wie bei der Steuerschuld bereits mit Ablauf desjenigen Jahres, in welches die Entstehung der Haftungsschuld fällt, nicht erst mit Ende desjenigen Jahres, in dem sie fällig wird, §§ 122 Abs. I, 79 Abs. II RAO. Eine Ausnahme bildet § 122 Abs. II, wonach dann, wenn die Fälligkeit nicht durch Gesetz unmittelbar, sondern durch Verwaltungsakt (Zahlungsaufschub, Stundung) bestimmt wird, die Verjährung mit Ablauf desjenigen Jahres eintritt, in welchem Zahlungsaufschub oder Stundung abgelaufen sind und somit die Fälligkeit gegeben ist.

2) Von der Fälligkeit ab, nicht von der Entstehung ab, laufen die Verzinsungspflicht, (§§ 104 RAO.) und die Zuschläge, die auch für die Haftungsschuld angenommen werden müssen (79 Abs. II RAO.)

3) Die Einstehenspflicht der Rechtsnachfolger für Haftungsschulden des Rechtsvorgängers setzt voraus, dass diese Schulden beim Rechtsvorgänger entstanden, nicht dagegen, dass sie auch bereits vor Eintritt der Rechtsnachfolge fällig geworden sind.

4) Für die Abziehbarkeit von Haftungsschulden bei der Bewertung eines Vermögens genügt, dass sie zur Entstehung gelangt sind, nicht dagegen ist auch ihre Fälligkeit erfordert.

II. Erlöschen.

Die Arten der Beendigung der steuerrechtlichen Haftungsschuld lassen sich in zwei Gruppen zusammenfassen:

1) Erlöschen der Haftungsschuld infolge Untergang der Steuerschuld;

2) Erlöschen der Haftungsschuld unabhängig vom Bestand der Steuerschuld.

ad 1) Aus dem Wesen der Haftungsschuld, eine Befreiung des Abgabengläubigers durch Heranziehung dritter Personen an Stelle des eigentlichen Steuerschuldners zu gewährleisten, folgt, dass auch die Haftungsschuld untergehen muss, wenn der Steuergläubiger keinen Anspruch mehr gegen den Hauptschuldner hat. Die Haftungsschuld erlischt immer wenn die Steuerschuld untergeht und zwar im gleichen Umfang wie diese. Dies ergibt sich auch aus § 95 Abs. I, 79 Abs. II RAO., wonach der Haftungsschuldner und der Hauptschuldner als Gesamtschuldner haften. Eine besondere Definition der „Gesamtschuld" enthält RAO. nicht; es ist davon auszugehen, dass sie hier den bürgerlich rechtlichen Begriff (§ 421 BGB.) zur Anwendung bringen will. Für die Beendigung dieser bürgerlich rechtlichen Gesamtschuld unterscheidet man: a) gesamtzerstörliche Tatsachen mit objektiver Wirkung; b) lediglich subjektiv gegen einen bestimmten Schuldner wirkende Beendigungsgründe (Staudinger 8. Aufl. S. 524; Enneccerus 6. Aufl. Band I 2 S. 272 ff.). In der Regel ist nach bürgerlichem Recht, da das Gesamtschuldverhältnis aus einer Mehrheit von Obligationen besteht, die aufhebende Wirkung auf die direkt betroffene Forderung beschränkt; Gesamtwirkung tritt nur ausnahmsweise ein, wenn sie sich aus dem Wesen des Gesamtschuldverhältnisses oder aus besonderen Gründen ergibt (Enneccerus a. a. O. Seite 274). Für das Steuerrecht dagegen muss der gesamtzerstörliche Charakter aber wohl auch einzelnen Schuldaufhebungsgründen zugesprochen werden, die nach bürgerlichem Recht lediglich subjektiv schuldtilgende Kraft haben. Dies ergibt sich aus dem Zweck und Sinne der Haf-

tung, lediglich ein Surrogat für die Hauptschuld zu bilden. Anders Mrozek 1. Aufl. S. 369, der den Schuldtilgungsgründen beim steuerrechtlichen Gesamtschuldverhältnis objektiv wirkende Kraft nur im gleichen Umfang wie nach BGB. zuerkennt.

Die einzelnen Beendigungsgründe der Steuerschuld sind:

a) die Erfüllung d. i. Tilgung der Steuerschuld durch Zahlung. Eine Leistung an Erfüllungsstatt kommt in Anbetracht des zwingenden Charakters des Steuerrechts nicht in Frage. Die Erfüllung kann durch den Steuerschuldner selbst wie auch durch einen Dritten erfolgen, sei es, dass der Dritte auf Grund steuerrechtlicher Norm als Garant oder kraft privatrechtlicher Vereinbarung mit dem Staate oder dem Steuerschuldner die Leistung erbringt. Die Erfüllung hat sowohl nach Steuerrecht wie auch nach bürgerlichem Recht (§ 422 Abs. I, Satz 1, B.G.B.) gesamtzerstörliche Wirkung.

b) Aufrechnung mit unbestrittenen oder rechtskräftig festgestellten Gegenansprüchen, auch privatrechtlicher Art (§ 103 RAO.). § 60 der III. St.N.V.O. hat die Aufrechnungsmöglichkeit dahin eingeschränkt, dass eine Aufrechnung mit Ansprüchen gegen eine Betriebsverwaltung des Reiches nicht zulässig ist. Die Ansprüche gelten in dem Zeitpunkt als erloschen, in dem sie als zur Aufrechnung geeignet gegenüber getreten sind, da Zweck und Wesen der steuerlichen Aufrechnung einer analogen Anwendung der dies bestimmenden Vorschrift des § 389 BGB. nicht im Wege stehen. Selbstverständlich kommt nur die Aufrechnung von Geldforderungen in Frage, da die Aufrechnung anderer Forderungen eine Verschleppung des Geschäftsganges bedeuten würde und nicht im Sinne des Gesetzgebers gelegen sein konnte. Auch der Aufrechnung ist ebenso wie nach BGB. § 422 Abs. I, Satz 2 objektiv wirkender Charakter zu zuerkennen. In formell rechtlicher Hinsicht ist inbezug auf die Aufrechnung zu beachten, dass sie nicht im Steuerfestsetzungsverfahren und im Rechtsmittelverfahren gegen die Steuerfestsetzung, sondern nur im Vollstreckungsverfahren erhoben werden kann, §§ 300 Abs. II, 210 RAO. (R.F.H. Bd. 12 S. 183).

c) Der Erlass der Steuerschuld aus Billigkeitsgründen nach § 108 RAO. stellt einen Verzicht auf das materielle Recht des Gläubigers kraft Willensakt der Behörde dar. Nach BGB. § 423 wirkt der Erlass nur dann gesamtaufhebend, wenn die Absicht dahin ging, das Schuldverhältnis allen Schuldnern gegenüber aufzuheben. Dagegen dürfte für das Steuerrecht ein dem Hauptschuldner gewährter Erlass auch gegenüber dem Garanten wirken, da es unbillig ist, den Schuldner zu Lasten des Haftenden besser zu stellen,

andererseits es aber auch sehr fraglich erscheint, ob eine wirtschaftliche Besserstellung des Hauptschuldners in Anbetracht der ihm dann gegenüber dem Garanten obliegenden Ausgleichspflicht erfolgt. Keinen Untergang der Steuerschuld und damit der Haftung bringt die Niederschlagung der Steuerforderung nach § 107 RAO. mit sich, da sie, wie Becker 5. Aufl. S. 122 bemerkt, kein materieller Erlass ist, sondern lediglich eine innere Angelegenheit der Verwaltung.

d) Die Hinterlegung der geschuldeten Summe, die nach § 372 BGB. im Fall des Gläubigerverzugs ein Erfüllungssurrogat darstellt und nach § 422 Abs. I Satz 2 BGB. gesamtzerstörliche Kraft hat, dürfte praktisch nicht vorkommen.

f) Die Verjährung wirkt nach § 425 Abs. II BGB. subjektiv, für das Steuerrecht dagegen kraft positiver Vorschrift des § 126 RAO. objektiv. Ist also der Anspruch gegen den Hauptschuldner verjährt, so ist grundsätzlich auch der Haftungsschuldner befreit, selbst wenn bezügl. s e i n e r Schuld die Verjährungsfrist des § 221 RAO. an sich noch nicht abgelaufen ist. Eine Ausnahme erleidet die objektiv wirkende Kraft der Verjährung lediglich dann, wenn dem Haftenden eine Hinterziehung zur Last fällt. Die Verjährung des Steuerrechts begründet ebenso wie die des B.G.B. kein volles Erlöschen der Schuld, sondern lässt sie als Naturalobligation fortbestehen.

g) Der Wegfall des Steuerschuldners tilgt die Steuerschuld in der Regel nicht, da in den meisten Fällen ein Uebergang auf die Rechtsnachfolger (siehe oben Seite 38!) stattfinden wird; es wird daher in der Regel durch diese Veränderung das Fortbestehen der Haftungsschuld nicht berührt. Hat der weggefallene Hauptschuldner keine Rechtsnachfolger, so erlischt die Steuerschuld. Da die Leistung nicht bewirkt ist, andererseits auch das Erlöschen der Hauptschuld nicht — wie beim Erlass — auf den Willen des Gläubigers zurückzuführen ist, muss das Fortbestehen der Haftungsschuld angenommen werden.

Schwierigkeiten kann die Frage bereiten, wann der Hauptschuldner weggefallen und somit der Haftungsschuldner Alleinschuldner geworden ist. Für die G.m.b.H. hat hier R.F.H. mit Beschluss vom 15. Mai 1925 festgestellt, dass die subjektive und objektive Steuerpflicht bei Gesellschaften in Liquidation bis zu deren Beendigung fortdauere und dass das Ende der Liquidation nicht vor Ablauf des Sperrjahres eintreten könne (St. u. W. 1925 S. 1283).

h) Vereinigen sich Steuerschuld und Forderung in einer Person (Confusion), weil das Reich Rechtsnachfolger des Steuersubjekts wird, so erlischt die Steuerschuld nicht ohne weiteres aus dem Grunde, weil etwa das Reich Nichtberech-

tigter und Verpflichteter aus dem Steueranspruch in einer Person sein könnte (R.F.H. Bd. 4, S. 331). Ist aber auf Grund besonderer Vorschriften für die betreffende Abgabe Steuerfreiheit des Reiches und damit Beendigung der Steuerschuld im Falle der Confusion gegeben (z.B. U.St.G. 1919 § 3 Nr. 2 und Gr.E.St.G. § 21 Abs. III Nr. 1), so ist dennoch ein Erlöschen der Haftung, aus den gleichen Gründen wie unter g), nicht anzunehmen.

i) Endlich kann die Steuerschuld und damit auch die Haftungsschuld durch Zwangsbeitreibung zum Erlöschen gebracht werden (299 Abs. I RAO.)

In gleichem Umfang wie vorstehend angeführte Beendigungsgründe der Steuerschuld kraft des Gesamtschuldverhältnisses auf die Haftungsschuld einzuwirken vermögen, wirken sie, wenn sie zuerst bei der Haftungsschuld eintreten, umgekehrt auf den Bestand der Steuerschuld.

ad 2) Es gibt aber auch Schuldtilgungsgründe, welche die Haftungsschuld selbständig unabhängig von der Steuerschuld zum Erlöschen bringen:

a) Bei Wegfall des Haftungsschuldners findet ein Uebergang der Haftungsschuld auf dessen Rechtsnachfolger nach Steuerrecht nicht statt. Die die Stellung der Rechtsnachfolger regelnden Vorschriften der §§ 95 Abs. III, 87 RAO. können nicht etwa auf der Grundlage des § 79 Abs. I auch für Haftungsschulden angewandt werden. Denn § 79 Abs. II besagt nur, dass die für den Steuerschuldner geltenden Bestimmungen auch für die Person des Garanten selbst Anwendung finden, nicht aber das Schicksal der Haftungsschuld an sich bestimmen.

b) Ist eine Haftungsschuld einmal rechtswirksam entstanden, so wird sie grundsätzlich nicht getilgt durch späteren Wegfall des Haftungstatbestandes. Ist z.B. jemand als Vereinsmitglied für eine bestimmte Steuerschuld nach § 93 RAO. Haftungsschuldner geworden, so wird man die Fortdauer seiner Haftung für diese Steuerschuld auch annehmen müssen, wenn inzwischen seine Mitgliedschaft geendigt hat. Dies ergibt sich aus dem Zweck der Haftung, dem Gläubiger eine Sicherheit für die Steuerschuld zu gewähren. Würde die Haftung grundsätzlich mit Wegfall des Haftungstatbestandes erlöschen, so wäre eine Sicherung des Haftungsgläubigers in vielen Fällen von der Willkür des Haftenden abhängig, da ja häufig das Fortbestehen des Haftungstatbestandes von dessen Willen abhängig ist.

Doch gibt es einzelne Fälle, in denen der Haftungstatbestand Dauerzustände umfasst. Z.B. wenn § 90 eine fortbestehende Verkürzung der Steuerschuld erfordert. Kommt

ein derartiges Dauermoment des Tatbestandes in Wegfall, dann fällt damit auch eine bereits bestehende Haftungsschuld weg. Der Haftungstatbestand ist hier eben nicht nur Voraussetzung für das Entstehen, sondern auch für das Bestehen der Haftungsschuld.

c) Die Haftungsschuld kann ferner durch Verjährung getilgt werden. Die Verjährungsfrist beginnt mit Ablauf des Jahres, in dem der Haftungstatbestand erfüllt und somit der Haftungsanspruch entstanden ist. Die Haftungsverjährung ist nach § 126 jedoch insofern von der Steuerschuldverjährung abhängig, als sie grundsätzlich gleichzeitig mit dieser eintritt, auch wenn die Frist für die Haftungsverjährung noch nicht abgelaufen wäre; nur wenn dem Haftenden selbst eine Hinterziehung zur Last fällt, wird sie durch das Erlöschen der Steuerschuld nicht beeinflusst. Die bei der Steuerverjährung vorliegenden Hemmungs- oder Unterbrechungsgründe der §§ 123, 124 RAO. dürften die Verjährung der Haftungsschuld nicht beeinflussen; denn gerade die Tatsache, dass § 126 ausdrücklich bestimmt, dass die Haftungsverjährung bezügl. des Ablaufs von der Schuldverjährung abhängig ist, lassen darauf schliessen, dass im Uebrigen vollkommene Selbständigkeit hinsichtlich der Verjährung beider Ansprüche gegeben ist.

d) Wegfall der Haftungsschuld unabhängig von dem Bestand der Steuerschuld ist schliesslich möglich, wenn die Norm, welche die Haftung schuf, wegfällt. Ist die Haftung durch Gesetz begründet wie in allen Fällen der eigentlichen steuerrechtlichen Haftung, so kann nur ein Gesetz die rechtliche Grundlage für die Aufhebung bilden. Die Aufhebung selbst braucht nicht unmittelbar durch Gesetz erfolgen, sondern ist auch durch Verwaltungsakt auf gesetzlicher Grundlage möglich.

§ 6.
Wandlungen der Haftung.

Die Garantenhaftung ist während ihres Bestehens mannigfachen Aenderungen unterworfen. Die wichtigsten Fälle sind bereits behandelt: so Verdichtung der Haftungspflicht zur Haftungsschuld und das Fälligwerden der Haftungsschuld unter § 5 Abschnitt I, ferner die Erweiterung des Umfangs der Haftungsschuld durch Nebenansprüche (Verzugszinsen nach § 104 RAO., Zuschläge und Sicherungsgelder) unter § 3 Abschn. I oben. Zu erwähnen sind ferner:

1) Der Zahlungsaufschub der Haftungsschuld bei Zöllen und Verbrauchsabgaben (§§ 105 I, 79 II) und die Stundung der Haftungsschuld für sonstige Steuern (§§ 105 II, 79 II) bewirken nicht nur eine Aenderung (Hinaus-

schiebung) der Fälligkeit der betreffenden Haftungsschuld, sondern auch eine Veränderung hinsichtlich ihres Umfangs, insofern sie in der Regel eine besondere Verzinsungspflicht begründen, die bezügl. der Höhe des Zinsfusses von dem normalen Satze des § 104 RAO. abweichen kann. (Vergl. Art. 18 § 2 der II. St.N.V.O. und St.Z.V.O. v. 6.III.24. R.G. Bl. I, S. 170 i. d. F. der Verordnungen vom 4.2.25 (R.G.Bl. I S. 10) und 16.1.1926 (R.G.Bl. I. S. 91). Neben der besonderen Verzinsungspflicht begründet die Stundung der Haftungsschuld auch eine Pflicht zur Sicherheitsleistung als Finanzpflicht des Haftungspflichtigen.

Wie für die Hauptschuld kann auch für die Haftungsschuld die Bewilligung von Teilzahlungen nach § 106 RAO. gewährt werden, die dann rechtlich als eine teilweise Stundung zu konstruieren ist.

2) Die Veränderung der Steuerschuld durch materiell rechtskräftige (Hensel: sachlich-rechtsverbindliche) Entscheidung begründet jeweils auch eine entsprechende Veränderung der Haftungsschuld, wenn der Haftungsschuldner von der ihm nach § 99 zustehenden Befugnis, die dem Steuerschuldner gegenüber materiell rechtskräftig festgestellte Steuerschuld zu bestreiten, keinen oder erfolglosen Gebrauch gemacht hat.

Inwiefern rechtfertigt es sich aber überhaupt von einer Veränderung der Steuerschuld durch materiell rechtskräftige Entscheidung zu sprechen?

Nach § 81 RAO. entsteht der Steueranspruch mit der Verwirklichung des Tatbestandes, an welchen das Gesetz die Steuerschuld knüpft. Die Veranlagung hat rein deklaratorischen Charakter und ist für die Entstehung des Anspruchs ohne Bedeutung. Sie kann niemals eine Aenderung der Steuerschuld materiell herbeiführen, auch wenn die durch sie getroffene Feststellung (einer Schuld oder Nichtschuld) mit der wirklichen Rechtslage nicht übereinstimmt. Steuerbescheid und Rechtsmittelentscheidung haben lediglich insofern beschränkte materielle Wirkung als sie festes Recht zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde hinsichtlich der Geltendmachung der Steuerschuld schaffen. Durch jede materiell rechtskräftige Entscheidung gilt die richtige Steuer als festgestellt (R.F.H. Bd. 11 S. 871) und Gerichte und Behörden sind gebunden, keine anders geartete Feststellung über den Anspruch zu treffen. Praktisch kommt eine derartige materiell rechtskräftige Feststellung der Steuerschuld, so weit sie mit der unmittelbar auf Grund des Steuertatbestandes gegebenen Rechtslage nicht übereinstimmt, einer Wandlung der Steuerschuld gleich.

Dabei ist freilich zu beachten, dass die materielle Rechtskraft der Rechtsmittelentscheidungen nach RAO. insofern durchbrochen ist, als bei ihnen unter den Voraussetzungen des § 112 stets die Möglichkeit einer Nach- und Neuveranlagung gegeben ist; bei den Einspruchsbescheiden § 76 III, Satz 2 ist diese Durchbrechung der Rechtskraft sogar so weitgehend, dass sie bei Zustimmung des Steuerpflichtigen jederzeit geändert werden können, freilich, falls ein formell unanfechtbarer Bescheid vorliegt nur zu seinem Nachteil. Gleiches wie für die Einspruchsbescheide gilt für die Steuerbescheide. Beide Arten von Verfügungen können sogar völlig unbeschränkt zurückgenommen werden, soferne sie Zölle und Verbrauchssteuern betreffen; in diesem Fall kann von einer materiellen Rechtskraft überhaupt nicht die Rede sein.

3) Mit Konkurseröffnung des Steuerschuldners werden die Steuerforderungen Konkursforderungen nach §§ 3, 65 der Konkursordnung, soweit sie im letzten Jahre vor Eröffnung des Konkursverfahrens fällig geworden sind, bevorrechtigte Konkursforderungen nach § 61 Ziff. 2 K. O., sofern ihre Befriedigung aus der Konkursmasse erstrebt wird. Die Haftungsschuld wird durch die Eigenschaft der Steuerschuld als Konkursforderung nicht beeinflusst; auf Grund des Gesamtschuldverhältnisses (§ 95 RAO.) bleibt der Garant in vollem Umfang verpflichtet bis die ganze Leistung bewirkt ist (vergl. § 421 B.G.B.; ferner § 773 Ziff. 3 B.G.B., wonach im Konkursfall des Hauptschuldners der Bürge die Einrede der Vorausklage verliert, also sogar seine Haftungspflicht erweitert wird). Als Sonderfall ist für den Konkurs des Hauptschuldners eine Abschwächung der oben (Seite 66) erwähnten gesamtzerstörlichen Wirkung der Erfüllung zu beachten: Die Teilzahlung durch den Haftungsschuldner vermindert hier wohl die Haftungsschuld um den entsprechenden Betrag, dagegen gilt die Hauptschuld nach § 68 K.O. solange für die Geltendmachung gegenüber dem Gemeinschuldner als unvermindert, bis der Gläubiger den ganzen Betrag erlangt hat, den er zur Zeit der Eröffnung des Verfahrens fordern konnte.

Gerät umgekehrt der Haftungsschuldner in Konkurs, so stellt die gegen ihn bestehende Haftungsforderung des Reiches eine Konkursforderung dar. Auch hier wird grundsätzlich keine Aenderung in den Beziehungen der Haftungsschuld zur Steuerschuld bewirkt. Die Ausnahme des § 68 K.O. trifft auch hier zu, sodass auf die Steuerschuld geleistete Zahlungen eine weitere Geltendmachung der Haftungsschuld bis zur vollen Befriedigung des Steuergläubigers nicht ausschliessen.

Steuer- und Haftungsschulden, die aus der Konkursmasse entstehen, sind Massekosten und Masseschulden im Sinn der §§ 58 Ziff. 2 und 59 Ziff. 1 der K.O.. Sie werden nach §§ 57, 60 K.O. unabhängig vom Konkursverfahren berichtigt. Die Befriedigung eines der beiden Ansprüche des Steuergläubigers bringt nach den gewöhnlichen Regeln über die Beendigung der Steuerschuld und Haftung das Erlöschen der anderen Forderung mit sich.